

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANCÍ

Komparace daňového zatížení poplatníka ve světle mezinárodních smluv

Comparison of Taxpayer's Tax Liability with Respect to International Agreements

Student:

Bc. Tereza Křehlíková

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Karolina Lisztwanová, Ph.D.

Ostrava 2018

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Tereza Křehlíková**

Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa

Studijní obor: 6202T010 Finance

Téma: Komparace daňového zatížení poplatníka ve světle mezinárodních smluv
Comparison of Taxpayer's Tax Liability with Respect to International Agreements

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretická východiska mezinárodního zdanění
 3. Vybrané přístupy zdanění aktivních a pasivních příjmů poplatníka
 4. Posouzení konkrétní daňové povinnosti vybraného poplatníka
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- RYLOVÁ, Zuzana. *Cizinci a daně. Zdaňování příjmů fyzických osob cizích státních příslušníků v České republice*. 4. rozšř. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 248 s. ISBN 978-80-7552-285-6.
- SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Karolina Lisztwanová, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 27.04.2018




Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlášení

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci včetně všech příloh vypracovala samostatně“

V Ostravě dne 24. dubna 2018

Podpis autora práce



Mé poděkování patří panu Mgr. Ing. Petru Němcovi za odborný dohled, ochotu, rady a vedení při zpracovávání mé diplomové práce.

Obsah

1	Úvod	5
2	Teoretická východiska mezinárodního zdanění.....	6
2.1	Mezinárodní dvojí zdanění.....	7
2.1.1	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu.....	8
2.1.2	Historická východiska uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění	10
2.1.3	Sjednání, schválení, časová působnost a aplikační přednost smluv o zamezení dvojího zdanění	10
2.2	Konstrukční prvky mezinárodního zdanění příjmů	11
2.2.1	Rezident/ nerezident.....	11
2.2.2	Stálá provozovna.....	13
2.2.3	Zdroj Příjmů.....	14
2.2.4	Skutečný vlastník příjmů	15
2.2.5	Poplatník a plátce daně	15
2.3	Principy vyloučení dvojího zdanění.....	16
2.3.1	Zápočet daně	17
2.3.2	Vynětí.....	19
2.3.3	Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně	21
2.3.4	Administrativní technika vyloučení dvojího zdanění	22
2.3.5	FACTA	23
2.3.6	Mnohostranná úmluva o automatické výměně informací o finančních účtech (Globální OECD)	23
3	Vybrané přístupy zdanění aktivních a pasivních příjmů poplatníka	24
3.1	Aktivní příjmy.....	24
3.1.1	Příjmy ze závislé činnosti	24
3.1.2	Příjmy ze samostatné činnosti.....	27
3.1.3	Tantiémy	28
3.1.4	Umělci a sportovci	28
3.1.5	Penze	29
3.1.6	Veřejné funkce	29
3.1.7	Studenti, žáci, stážisté, výzkumní pracovníci a pedagogové	29
3.2	Pasivní příjmy	30
3.2.1	Dividendy a podíly na zisku	30
3.2.2	Úroky	32

3.2.3	Licenční poplatky.....	33
4	Posouzení konkrétní daňové povinnosti vybraného poplatníka.....	35
4.1	Charakteristika vstupních předpokladů.....	35
4.2	Daňová povinnost rezidenta ČR v důsledku neuzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění	39
4.2.1	Daňová povinnost rezidenta ČR v Ghaně	39
4.2.2	Daňová povinnost rezidenta ČR v České republice.....	41
4.2.3	Dílčí komparace	44
4.3	Daňová povinnost rezidenta ČR v důsledku uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění	46
4.3.1	Daňová povinnost rezidenta ČR v Ghaně	46
4.3.2	Daňová povinnost rezidenta ČR v České republice.....	49
4.3.3	Dílčí komparace	53
4.4	Komparace daňové povinnosti rezidenta ČR.....	55
4.5	Daňová povinnost rezidenta ČR/GHA v důsledku neuzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění	57
4.5.1	Daňová povinnost rezidenta ČR/GHA v Ghaně	57
4.5.2	Daňová povinnost rezidenta ČR/GHA v České republice	61
4.5.3	Dílčí komparace	63
4.6	Daňová povinnost rezidenta ČR/GHA v důsledku uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění	65
4.6.1	Daňová povinnost rezidenta ČR/GHA v Ghaně	66
4.6.2	Daňová povinnost rezidenta ČR/GHA v České republice	68
4.6.3	Dílčí komparace	70
4.7	Komparace daňové povinnosti rezidenta ČR/GHA	71
4.8	Závěrečná komparace daňové povinnosti poplatníka	72
5	Závěr	75
	Seznam použité literatury.....	77
	Seznam zkratk	79
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam Příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Dne 11. dubna 2017 byla mezi Českou republikou a Ghanskou republikou podepsána Smlouva o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a ze zisků ze zcizení majetku, jež zabraňuje, jak už název napovídá, dvojímu zdanění. Přestože je smlouva již podepsána, je před její ratifikací ještě dlouhý legislativní proces a její vstoupení v platnost a účinnost je zatím stanoveno na dobu neurčitou. Přes veškeré tyto komplikace je tento první krok znamením zlepšující se spolupráce obou zemí a také nadějí pro další poplatníky daně z příjmu, že i oni a jejich, pro Českou republiku ne tak významní obchodní partneři, mohou do budoucna očekávat světlé zítřky v oblasti daňové optimalizace.

Cílem této diplomové práce je potvrdit či vyvrátit přínos Smlouvy o zamezení dvojího zdanění pro poplatníka, a to nejen mezi Českou republikou a Ghanou, ale také přínos smluv o zamezení dvojího zdanění jako takových na mezinárodním poli, jelikož disharmonie jednotlivých národních legislativ je tak markantní, že může být toliko důvodem pro omezení mezinárodního obchodu a postupného snižování celosvětového ekonomického růstu.

Vstupní domněnkou je podstatná přínosnost mezinárodní Smlouvy o zamezení dvojího zdanění na daňovou optimalizaci poplatníka. Tuto tezi podporuje i existence značného kvanta těchto bilaterálních smluv mezi unitárními státy celého světa.

V celé diplomové práci je používána legislativa České i Ghanské republiky platná k 1. 1. 2017.

Diplomová práce je rozdělena do pěti kapitol. První a poslední z kapitol jsou věnovány úvodu a závěru. V druhé kapitole této diplomové práce je popsána historie procesu uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, poté jsou podrobněji uvedeny základní konstrukční prvky mezinárodního zdanění, jakožto nástroje zamezení dvojímu zdanění. V třetí kapitole je navázáno na již získané znalosti v oboru mezinárodního zdanění a jsou zde popsány konkrétní postupy při zdaňování aktivních a pasivních příjmů poplatníků. Čtvrtá praktická část diplomové práce je poté věnována již čtyřem reálným situacím, které mohou nastat u poplatníka, jenž eviduje příjmy z jiných částí světa, než je Česká republika a jsou zde popsány konkrétní dopady a důsledky oněch situací.

2 Teoretická východiska mezinárodního zdanění

Druhá kapitola diplomové práce je věnována základním pojmům vztahujícím se k mezinárodnímu zdanění. Z počátku je objasněn samotný termín mezinárodní zdanění. Dále je zmíněn postupný rozvoj myšlenky mezinárodního zdanění a snahy jednotlivých států o zmírnění, či zamezení dvojího zdanění a nezdanění. Na tyto skutečnosti navazuje koncept sestavování smluv o zamezení dvojího zdanění. Další část kapitoly je poté věnována pojmům, jako daňový domicil, stálá provozovna, zdroj příjmů, skutečný vlastník příjmů, plátce a poplatník daně, jejichž pochopení je potřebné pro další rozbor jednotlivých oblastí mezinárodního zdanění. Následně jsou již konkrétně nastíněny a popsány jednotlivé mezinárodně užívané metody zamezení, či zmírnění dvojího zdanění. Na závěr této kapitoly jsou poté uvedeny další mezinárodní smlouvy a opatření, která jsou využívána v rámci mezinárodní správy a sdílení informací v daňové oblasti.

V dnešním globalizovaném světě, kdy je zaručen volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu není nikterak výjimečné, že lidé cestují do zahraničí nejen za účelem krásných zážitků z dovolené a objevování nové kultury, ale využívají i nových pracovních příležitostí a možností lepších výdělků.

Mnoho z nich si ale neuvědomuje, že se s přesunem místa zdroje příjmů mění i místo, kde tento svůj příjem musí zdanit. Obecně řečeno, člověk v této chvíli nepodléhá pouze českým zákonům, ale i těm zahraničním. Často tomu však lidé nepřikládají význam a dostatečnou pozornost. Není tedy výjimkou, že si mnoho lidí závažnost této situace neuvědomuje a začne ji řešit, až když je pozdě. V rámci mezinárodních příjmů může totiž dojít k situaci, kdy člověk zdaní svůj příjem dvakrát. A to ve státě, kterého je, široce řečeno, příslušníkem, a poté ve státě, ze kterého mu příjem plyne. Vzniká tedy situace dvojího zdanění jeho příjmu.

Pokud by nedošlo k žádnému zásahu ze strany státu, pro mnohé by už práce v zahraničí tak výhodná nebyla. A proto jsou z důvodu podpory mezinárodního obchodu na mezinárodním poli uzavírány tzv. smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které zabraňují možnému odvodu daní v obou státech a dopomáhají tak k celosvětovému ekonomickému rozvoji.

2.1 Mezinárodní dvojí zdanění

Pojem dvojí či vícenásobné zdanění je oficiální název pro zdanění předmětu daně podléhajícímu dvěma totožným daním. Z praktického hlediska je ale podroben dvojímu zdanění snad každý. Klasický příklad z běžného života. Za mzdu podléhající dani z příjmu si poplatník koupí potraviny a jiné nutné zboží pro život, které je v tom lepším případě zatíženo pouze daní z přidané hodnoty. V horším případě, kdy poplatník nakoupí např. alkoholické nápoje či tabák, uhradí prostřednictvím plátce daně nejen daň z přidané hodnoty, ale i daň spotřební. Jelikož v poslední době nastal velký boom v oblasti bydlení, kdy banky stále ještě nabízejí velmi nízké úrokové sazby a podnájemy jsou nevýhodné, snad každý se snaží bydlet tzv. ve vlastním. Poplatníci se tedy často uchylují ke koupi vlastního domu, či bytu, za který nejprve odvedou daň z nabytí nemovitosti a poté i každoroční daň z nemovitostí. A takto je možné ještě chvíli pokračovat. Mylně však dochází k užívání pojmu dvojího zdanění, jelikož zákon ve všech těchto případech hovoří o jiném předmětu daně, takže nelze v tomto ohledu hovořit o dvojím zdanění. O dvojím zdanění nelze hovořit ani ve smyslu stejného předmětu daně, ale jiného titulu daní, jako je například již výše zmiňovaný alkohol a tabák podléhající jak dani z přidané hodnoty, tak spotřební dani.¹

Dvojí zdanění lze rozdělit na ekonomické a právní. Ekonomické dvojí zdanění nastává v situaci, kdy např. obchodní společnost dosáhne za zdaňovací období určitého zisku, který podléhá dani z příjmů právnických osob. Takto zdaněný zisk se společnost rozhodne vyplatit svým akcionářům, či společníkům. Tyto fyzické osoby poté zdaní svůj příjem buď prostřednictvím daňového přiznání, nebo srážkové daně. Opětovně ale nelze hovořit o tom „pravém“ dvojím zdanění, jelikož se zde liší subjekt zdanění, tedy poplatník. Zdanění bude označováno pouze jako ekonomické dvojí zdanění. Situace, kdy se shoduje předmět daně, daň i poplatník se nazývá právní dvojí zdanění a je považováno za jedno z nejhorších. Právního dvojího zdanění je poplatník účasten např., pokud je jeho příjem zdaněn srážkovou daní u zdroje a po uplynutí zdaňovacího období tento příjem znovu uvede ve svém daňovém přiznání a opětovně ho zdaní jako součást jednoho z dílčích základů daně. Právnímu zdanění je však v rámci vnitrostátní legislativy zamezeno právě § 23 odst. 4 písm. d) zákona 586/1992 Sb. o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a v současné době žádnému poplatníkovi nehrozí. Problémem je právě právní dvojí zdanění na mezinárodním poli.²

¹ DĚRGEL, 2017, str. 38

² DĚRGEL, 2017, str. 38

Základní příčinou mezinárodního dvojího zdanění je snaha všech jednotlivých států zdanit jak příjmy pocházející ze zdrojů na jeho území, tak příjmy veškerých svých daňových rezidentů. Pokud by došlo k jednotné dohodě a všechny státy by jednotně danili buď příjmy svých rezidentů, nebo příjmy ze zdrojů na jejich území, problém by byl vyřešen. Taková shoda je bohužel utopií. Všechny přinejmenším demokratické státy si ale uvědomují závažnost této skutečnosti, a proto se snaží danou situaci řešit pomocí bilaterálních, či multilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění.³

2.1.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (dále také jako „SZDZ“), jsou mezinárodními dokumenty, které jsou uzavírány za účelem stanovení souboru kritérií jednoznačně určujících stát, kterému přísluší zdanit inkriminovaný druh příjmu. Druhému smluvnímu státu poté ukládají povinnost učinit taková opatření, aby ke dvojímu zdanění nedošlo. Lze tedy hovořit o hledání určitého kompromisu při rozdělování daní z příjmů státu zdroje a státu rezidenta. Smlouva však nedává poplatníkovi možnost vybrat si stát, kde svůj příjem zdaní, což bývá laickou veřejností často mylně vnímáno jako jeden z účelů této smlouvy. Dalším z primárních cílů je ale naopak zamezení daňovým únikům, neboli nezdanění ani v jednom ze smluvních států.⁴

Jak již bylo uvedeno výše, státy mezi sebou mohou uzavřít bilaterální a multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Česká republika uzavřela pouze dvě multilaterální smlouvy, a to ještě za dob ČSSR. Smlouvy byly uzavřeny v rámci států RVHP. Tyto atypické smlouvy se věnovaly zdanění fyzických osob (dále také jako „FO“) a právnických osob (dále také jako „PO“). Smlouvy však v současné době ztratily svou právní účinnost a byly nahrazeny jednotlivými bilaterálními smlouvami.⁵

Momentálně eviduje Česká republika 87 platných smluv o zamezení dvojího zdanění. Jmenovitý výčet všech smluv včetně data, kdy vstoupily v platnost, se nachází v příloze č. 1 této diplomové práce.

³ DĚRGEL, 2017, str. 39

⁴ DĚRGEL, 2017, str. 66

⁵ DĚRGEL, 2017, str. 62

Tabulka 2.1 Typické členění Smluv o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů

Článek	Název a věcná náplň článku
1	Osoby, na které se smlouva vztahuje
2	Daně, na které se smlouva vztahuje
3	Všeobecné definice
4	Rezident
5	Stálá provozovna
6	Příjmy z nemovitého majetku
7	Zisky podniků
8	Mezinárodní doprava
9	Sdružené podniky
10	Dividendy
11	Úroky
12	Licenční poplatky
13	Zisky ze zcizení majetku
14	Nezávislá povolání
15	Zaměstnání
16	Tantiémy
17	Umělci a sportovci
18	Penze
19	Veřejné funkce
20	Studenti, profesori a výzkumní pracovníci
21	Jiné příjmy
22	Majetek
23	Zamezení dvojího zdanění
24	Zásada rovného nakládání
25	Řešení případů cestou dohody
26	Výměna informací
27	Diplomaté a konzulární úředníci
28	Vstup v platnost
29	Výpověď

Zdroj: DĚRGEL 2017, str. 67, vlastní zpracování

Pro usnadnění a možnou harmonizaci byly sestaveny dvě základní modelové smlouvy. Modelové smlouvy jsou dnes hojně využívány, jejich koncept a jednotlivá ustanovení však nejsou nikterak závazné a státy si je mohou libovolně přizpůsobit svým požadavkům. Prvním ze vzorů je Vzorová smlouva OECD (dále také jako „MS OECD“). Tato smlouva je primárně určena dvěma vyspělým státům, u kterých se nepředpokládá nějaká překážka v oblasti sdílení informací. V rámci OECD smlouvy je poté z velké části připisováno zdanění právě státu, kde je poplatník rezidentem. Druhou ze smluv je Vzorová smlouva OSN. Tato vzorová smlouva

je zase určena dvěma státním, z nichž jeden je státem hospodářsky vyspělým a druhý méně rozvinutým. Příjmy jsou poté primárně připisovány státu zdroje příjmu. Struktura těchto smluv je ale téměř totožná. Koncept vzorových smluv je uveden v tabulce 2.1 Typické členění Smluv o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů.⁶

2.1.2 Historická východiska uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění

V historii Českého státu lze nalézt první smlouvy o zamezení dvojího zdanění, vytvořené dle vzorové smlouvy OECD, až v 70. letech minulého století. Samotné počátky uzavírání smluv mezi dvěma státy, jež měly za úkol zabránit možnosti duálního zdanění, však sahají již do období Rakousko-Uherska, konkrétněji do období po rakousko-uherském vyrovnání. Smlouva se týkala rozdělení daní ze závodů mezi Rakouskou částí monarchie, jež byla Česká republika tehdy součástí, a Uherskou částí. V následujících letech došlo k podpisům ještě mnoha smluv. V období Československé republiky to byly hlavně smlouvy s okolními partnery. Vývoj v oblasti rozšiřování jednotlivých smluv se zastavil až po nástupu komunismu, kdy došlo nejen k politickému, ale i ekonomickému převratu. Toto období trvalo dlouhých 25 let. Změna nastala v roce 1974, kdy byla v Praze podepsána smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím. Jak již bylo uvedeno výše, tato smlouva byla sepsána na základě vzoru z OECD. Po pádu komunismu a celkovém uvolnění mezinárodních vztahů mezi východem a západem, Československá republika a později samostatná Česká republika uzavřela mnoho bilaterálních smluv a dodnes je vázána smlouvami o zamezení dvojího zdanění s nejrůznějšími státy, a to nejen z Evropy, ale i celého světa.⁷

2.1.3 Sjednání, schválení, časová působnost a aplikační přednost smluv o zamezení dvojího zdanění

V nejrůznější literatuře lze nalézt tvrzení, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou nadřazeny zákonu 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále také jako „ZDP“). Tento výklad však není správný, jelikož smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají pouze aplikační přednost před ZDP.⁸ Velice častou chybou je i citace a aplikace českých překladů u smluv, které byly sjednány výlučně v anglickém jazyce. Příkladem může být

⁶ DĚRGEL, 2017, str. 67

⁷ SOJKA, 2017, str. 221

⁸ SOJKA, 2017, str. 228

smlouva mezi Českou a Kyprskou republikou, kde český překlad nemá normativní charakter.⁹

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou mezinárodní smlouvy prezidentského typu, proto je zde nutné přesně odlišovat pojmy, jako jsou podpis smlouvy, schválení smlouvy, kdy je smlouva schválena Poslaneckou sněmovnou a následně Senátem, popřípadě jiným pověřeným orgánem v druhém státě. Dále následuje ratifikace prezidentem, posléze dochází k výměně ratifikačních listin a vstup smlouvy v platnost. Proces uzavření smlouvy je poté ukončen samotnou účinností smlouvy.

Součástí podpisu smlouvy je i právo daného státu smlouvu vypovědět. Reálně k těmto případům však nedochází a jednotlivé státy se snaží vyřešit případné nedostatky a problémy pomocí podpisu smlouvy nové.¹⁰

2.2 Konstrukční prvky mezinárodního zdanění příjmů

Zdánlivě triviální pojmy objevující se v nepřeberném množství teoreticky i prakticky založených daňových publikací mohou v reálném světě způsobit nemalé komplikace. Žádný reálný vztah totiž není ukázkovou knižní předlohou a vždy se najde situace, která nekoresponduje s tím, co říká zákon. Proto je velmi důležité správně určit osobu poplatníka a posléze její práva a povinnosti v oblasti daní.

2.2.1 Rezident/ nerezident

Obecně je rezidentura pouze bližší specifikací daňového poplatníka v konceptu vymezení jeho povinností vůči danému státu. Každý stát v rámci své daňové legislativy vymezuje pojem rezident či nerezident po svém a nelze jej ztotožňovat s vymezením dle mezinárodních smluv. Je nezbytné vždy pečlivě zhodnotit soulad vnitrostátní právní normy s mezinárodní smlouvou. Obecně však Sojka (2017, str. 11) definuje daňového rezidenta jako: „poplatníka určitého státu s neomezenou (celosvětovou) daňovou povinností vůči tomuto státu.“ Jinak řečeno se daňová povinnost poplatníka vztahuje na veškeré jeho příjmy na území daného státu i ze zahraničí. Daňového nerezidenta poté Sojka (2017, str. 11) definuje jako: „poplatníka určitého státu s omezenou daňovou povinností vůči tomuto státu.“ Poplatník

⁹ SOJKA, 2017, str. 226

¹⁰ SOJKA, 2017, str. 227

je tedy povinen vůči danému státu přiznat příjmy plynoucí mu pouze ze zdrojů na území tohoto státu.

V rámci mezinárodního zdanění je častým jevem dvojí rezidentura. Poplatník v takovémto případě splňuje veškeré podmínky stát se rezidentem nejen jednoho státu, ze kterého eviduje příjmy, ale i státu druhého, z jehož zdrojů mu také plynou příjmy. K nelibosti poplatníka s tím souvisí i skutečnost, že zdaní některé své příjmy dvakrát. Proto je v této situaci tak důležitá smlouva o zamezení dvojího zdanění. Pokud dva státy uzavřou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, dochází k úplnému odstranění případně významnému omezení dvojí rezidentury.

Je důležité si uvědomit, že pojem daňový rezident se vztahuje jak na fyzické osoby, tak na ty právnické. Každý z těchto subjektů je však v rámci české daňové legislativy vymezen zvlášť.

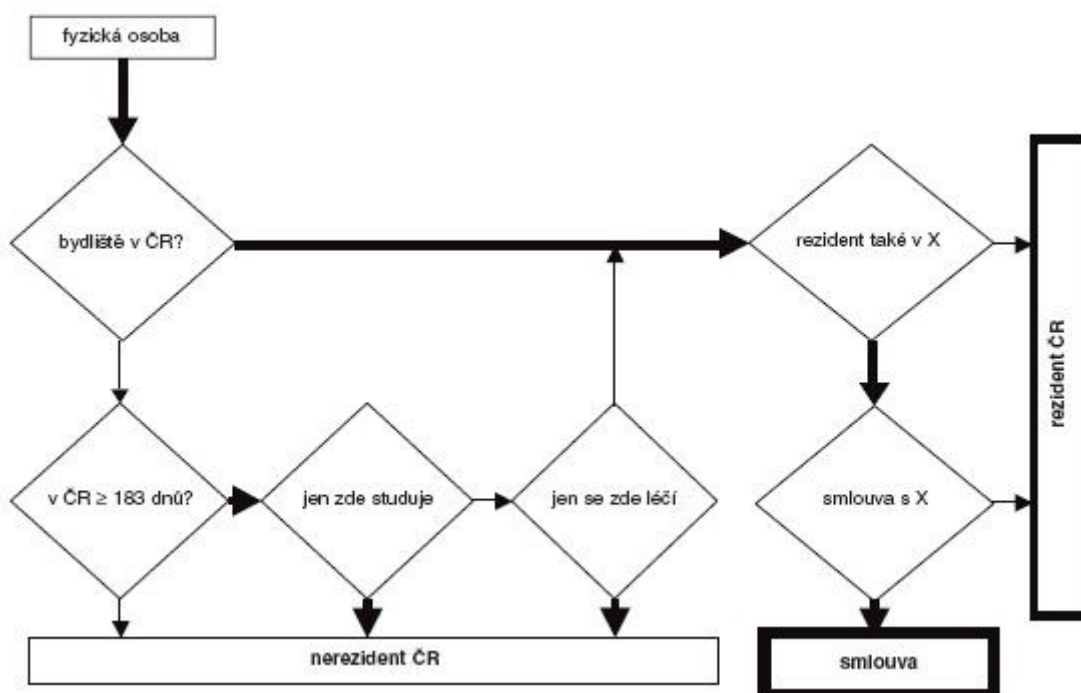
Konkrétně fyzické osoby můžeme v zákoně 586/1992 Sb. o daních z příjmů hledat v § 2 odst. 2. Právnické osoby lze poté najít v § 17 odst. 3 ZDP. Fyzické osoby v tomto případě vztahují svou daňovou povinnost na umístění stálého bytu, kde mají úmysl se trvale zdržovat, popřípadě zdržovat se na území ČR déle než 183 dní v roce, i přerušovaně. Právnické osoby jsou zase posuzovány dle svého sídla či místa vedení.^{11 12}

Níže je v obrázku 3.1 uvedeno schéma pro určení rezidentury poplatníka.

¹¹ SOJKA, 2017, str. 5

¹² DĚRGEL, 2017, str. 46

Obrázek 2.1 Rozhodovací strom pro určení daňové rezidentury fyzické osoby



Zdroj: <http://www.mzdovapraxe.cz>¹³

2.2.2 Stálá provozovna

Stálá provozovna je poměrně novým termínem, jehož využívá výhradně daňová legislativa. Pojem byl zaveden z prostého, leč důležitého důvodu, a tím je účinnější zdaňování zisků z podnikání nerezidentů. Jako stálou provozovnu lze označit např. kancelář, pobočku, organizační složku nebo obchodní rezidenci, která patří nerezidentovi. U těchto útvarů nelze hovořit o právní subjektivitě, ekonomické znaky však vykazují, a proto jim daňové zákony, pro účely zdanění, jistou právní subjektivitu propůjčily.

Takováto stálá provozovna poté zdaní své příjmy ve státě, ve kterém je umístěna. Vše je opodstatněno tím, že stálé provozovny čerpají veřejné služby hrazené z daní státu, kde jsou umístěny.

Ani uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění v tomto případě poplatníkovi nebude nijak nápomocné. Tyto mezinárodní smlouvy totiž zabraňují dvojímu zdanění na území rezidentského státu. Příjem plynoucí stálé provozovně je však příjmem nerezidenta ze zdroje v daném státě a proti takovému zdanění smlouvy o zamezení dvojího zdanění poplatníka nechrání.

¹³http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d468v444-danovy-domicil/?search_query=%24index%3D85&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=52

Stálou provozovnou je podle podmínek vzniku kamenná provozovna, která je vázána na určitou věc, v níž probíhá činnost. Dále staveniště a místa provádění stavebně montážních projektů. Poté také poskytování ostatních služeb, jež je vázáno na časovou a věcnou podmínku. Dále závislý zástupce nerezidenta spojený s třemi podmínkami, a to osobní, věcnou a místní. Jako poslední je fiktivní stálá provozovna z titulu příjmů plynoucích z účasti osobně ručících nerezidentních společníků.¹⁴

2.2.3 Zdroj Příjmů

Důležitost vymezení pojmu rezidenta dokládá opakování jeho definice již v předcházející kapitole, ale i v kapitolách následujících. Pokud je vyřešena otázka rezidenta, přichází na řadu určení a vymezení jeho příjmů. U rezidenta ČR je jasné, že zdaní veškeré své celosvětové příjmy. Nerezident v ČR zdaní své příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Nezřídka se totiž stává, že i Němec, kterému je připisován jeho příjem na jeho německý účet od německého zaměstnavatele, musí zdanit svůj příjem na území ČR. Němec zdaní svůj příjem z titulu výkonu jeho zaměstnání na právě na území ČR, přestože veškeré další skutečnosti probíhají na území Německa. Proto je velice důležité sledovat danou daňovou legislativu. V rámci českého ZDP se věnuje příjmům ze zdrojů na území ČR § 22 ZDP. Příjem dle § 22 ZDP má tři důležité body, a to kde je vykonávána činnost, kdo příjem vyplácí a kde je umístěn či využíván majetek.

Jelikož § 22 ZDP je vymezením příjmů pro nerezidenty, je důležité nezapomínat na existenci mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, které daný paragraf do jisté míry modifikují. Přesto je nutné uvědomit si, že pokud daný příjem ve vnitrostátní legislativě není vymezen, tak ani díky smlouvě o zamezení dvojího zdanění (dále také jako „SZDZ“), jež přisuzuje danému státu zdanění daného příjmu, tento příjem v daném státě nemůže být zdaněn. Jako příklad je možné uvést Švýcarsko a licenční poplatky. Švýcarsko obecně nemá zavedenou daň z licenčních poplatků. Přesto, že SZDZ mezi ČR a Švýcarskem přisuzuje Švýcarsku až 10 % daného příjmu, tento příjem nebude švýcarským správcem daně zdaněn, jelikož jejich legislativa příjem z licenčních poplatků nedaní.¹⁵

¹⁴ DĚRGEL, 2017, str. 52

¹⁵ SOJKA, 2017, str. 13

2.2.4 Skutečný vlastník příjmů

Dalším neméně důležitým bodem je vymezení skutečného vlastníka příjmů. Tento bod je podstatný hlavně z hlediska určení osoby, která daný příjem zdaní. Existuje totiž tzv. okamžitý příjemce, jímž může být v podstatě kdokoli, a poté skutečný vlastník, který má z daného příjmu reálný užitek. Tato osoba je povinna tento příjem zdanit. ZDP vymezuje skutečného vlastníka v § 19 odst. 6 ZDP. Sojka (2017, str. 23) uvádí příklad: „formální vlastník se od skutečného vlastníka (beneficienta) příjmů liší, např. při úrokových výnosech z konsorciálního úvěru. Jeden peněžní ústav vstupuje s věřitelem do smluvního vztahu jako člen konsorcia skupiny peněžních ústavů, inkasuje úrokový výnos a dále jej rozděluje členům konsorcia. Věřitel zde musí zkoumat skutečné vlastníky příslušných podílů na úrokovém výnosu a podle jejich daňové rezidence jim případně přidělit odpovídající daňový režim.“

Skutečný vlastník je důležitý také např. v oblasti zdanění dividend mezi mateřskou a dceřinou společností. V rámci harmonizace české a evropské legislativy jsou totiž veškeré vyplacené dividendy mezi matkou a dcerou od daně osvobozeny. V českém zákoně o dani z příjmů je to konkrétně § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. a 2. Příjemce však musí být skutečným vlastníkem, jinak je příjem zdaněn.¹⁶

2.2.5 Poplatník a plátce daně

Jako poslední bod je nutné vyřešit, kdo podléhá povinnosti odvést daň, protože již je jasné, na kterou osobu se daň vztahuje, a který příjem dani podléhá. Povinnost odvést daň se týká buď samotného poplatníka, nebo plátce daně. Poplatníkem daně z příjmů je osoba, jejíž příjmy jsou dani přímo podrobeny. Plátce je poté osoba, která nese daňové břemeno. Plátce je také osoba, která vyplácí zdanitelný příjem. Osoba plátce je poté vymezena nejen v ZDP, ale i v zákoně č. 280/2009 Sb. daňový řád (dále jen „DŘ“). Plátce poté odpovídá nejen za správnou aplikaci tuzemských zákonů, ale i za správnou implementaci SZDZ do svých výpočtů pro účely daně z příjmů.

SZDZ obecně ponechávají určení osoby, jež je odpovědná za odvod daně do státního rozpočtu, na vnitrostátní legislativě daného státu. Avšak za veškerá opomenutí nebo pochybení jsou plátcům udělovány vysoké sankce nehledě na to, zda se jedná o úmysl, či nikoli.¹⁷

¹⁶ SOJKA, 2017, str. 15

¹⁷ SOJKA, 2017, str. 16

2.3 Principy vyloučení dvojího zdanění

Při rozhodovacích procesech investorů ohledně konkrétní ekonomické aktivity na území daného státu je jednou z hlavních položek na seznamu možné budoucí daňové zatížení firmy v rámci daňového systému cílového státu. Jelikož není v zájmu státu omezovat potenciální investorské aktivity, přijímají jednotlivé státy jak jednostranná, tak vícestranná opatření.

Jednostranná opatření jsou uzavírána v rámci vnitrostátních zákonů. V české daňové legislativě je možné takovato ustanovení nalézt v § 38f ZDP. Do konce roku 2000 tento konkrétní paragraf věnující se zdanění zahraničních příjmů dokonce v určitých případech umožňoval poplatníkovi uplatnit výhodnější podmínky, než které mu přidělovala smlouva o zamezení dvojího zdanění. Přestože § 38f se v rámci ZDP stále věnuje zdanění zahraničních příjmů, jeho jednotlivé odstavce jsou spíše orientovány směrem k jednotlivým ujednáním mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Jednostranná omezení lze dnes najít už jen v možnosti zahrnutí zaplacené daně v zahraničí do výdajů na dosažení zajištění a udržení příjmů.

Dvoustrannými opatřeními jsou poté myšleny samotné smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahující již konkrétní a přesná kritéria pro přiznání daně jednomu či druhému smluvnímu státu.¹⁸

Obecně existují tři metody opatření k zamezení dvojího zdanění. Zápočet daně, vynětí příjmů ze zdanění a již výše zmiňovaná možnost uplatnění si zaplacené daně jako daňově uznatelného nákladu. Zápočet i vynětí se poté dělí na další dvě dílčí metody, a to prostý zápočet, úplný zápočet, úplné vynětí a vynětí s výhradou progresse. Poplatník si však nemůže vybrat, kterou z metod zamezení dvojího zdanění využije, ale je mu to nařízeno zákonem.¹⁹ Schéma postupu zdanění u jednotlivých metod je znázorněno na obrázku 2.1.

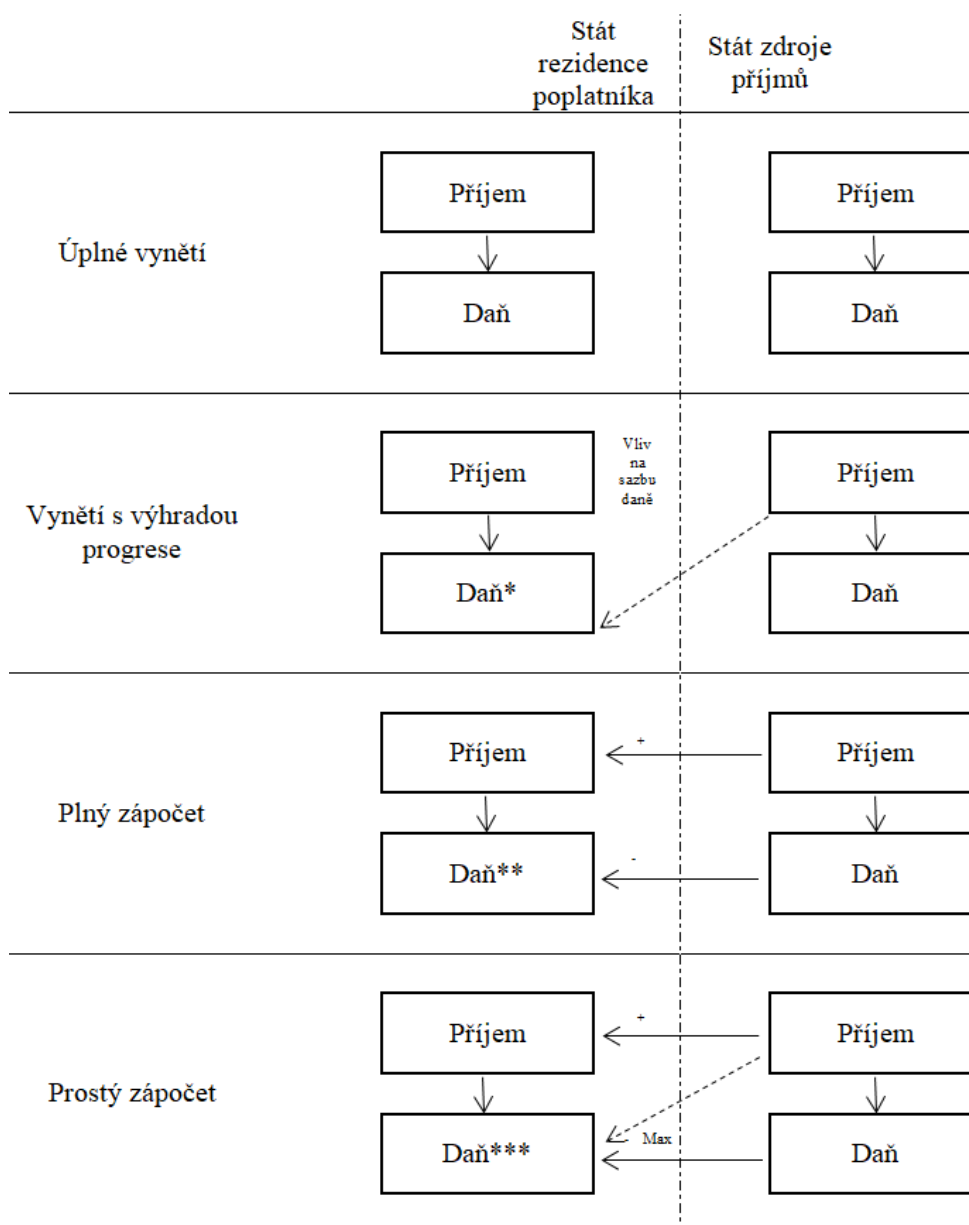
Nejčastěji se lze ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které uzavřela Česká republika s druhou stranou, setkat s metodou prostého zápočtu a poté vynětí s výhradou progresse. Nutno podotknout, že vynětí s výhradou progresse má smysl pouze u progresivní sazby daně, jelikož u rovné sazby daně, která se momentálně aplikuje i v rámci české legislativy, se stává prakticky zápočtem úplným. Klasické úplné vynětí lze najít jen výjimečně, a to ve smlouvách mezi ČR a Brazílií a jen u některých příjmů.²⁰

¹⁸ SOJKA, 2017, str. 30

¹⁹ SOJKA, 2017, str. 33

²⁰ DĚRGEL, 2017, str. 75

Obrázek 2.2 Postup při uplatňování jednotlivých metod zamezení dvojího zdanění



Zdroj: DĚRGEL (2017), str. 74, vlastní zpracování

*Příjem ze státu zdroje pouze zvýší sazbu daně ve státě rezidence pro zdanění ostatních příjmů

**Celá daň ze státu zdroje sníží daň ve státě rezidence poplatníka

*** Pouze poměrná část daně ze státu zdroje sníží daň ve státě rezidence, a to podle vzájemného poměru příjmů²¹

2.3.1 Zápočet daně

Pokud má poplatník daně z příjmů daňový domicil, je jeho povinností priznat veškeré své příjmy, jež jsou předmětem daně daného státu, ať už byly dosaženy kdekoli. Jak již bylo

²¹ DĚRGEL, 2017, str. 74

uvedeno výše, jednou ze tří základních alternativ zamezení dvojího zdanění je metoda zápočtu. Tato metoda spočívá v principu možnosti snížení poplatníkovy daňové povinnosti o daň zaplacenou v zahraničí. Obecně lze metodu zápočtu nalézt v odborné literatuře i pod pojmem Credit System.²²

V rámci zápočtu evidujeme dvě pod-metody, které mezinárodní smlouvy umožňují.

První z nich je úplný zápočet. Anglický ekvivalent je full credit. Smluvní státy se podpisem smlouvy o zamezení dvojího zdanění zavazují, že budou plně akceptovat celou daň zaplacenou z daného příjmu ve státě zdroje tohoto příjmu, a to bez jakéhokoli omezení.

Poplatník daně z příjmu uvede do svého základu daně veškeré příjmy v plné výši, a to i ty zahraniční, které podléhají plnému zápočtu. Od této sumy základu daně se poté odečte celá částka daně zaplacené v zahraničí, maximálně však do výše nulové daňové povinnosti. Prostřednictvím metody úplného zápočtu totiž nelze dosáhnout daňového přeplatku. Výsledkem použití metody úplného zápočtu mohou být tři situace. První z nich je situace, kdy daňové zatížení ve státě rezidence poplatníka je vyšší, než daňové zatížení ve státě zdroje příjmu. Zápočet zcela nepokrývá příjmy ze zdrojů ze zahraničí a zbývající příjem z daňové povinnosti poplatníka je připsán na účet země, ve které je poplatník rezidentem. Druhou možností je situace, kdy daňové zatížení je stejné v obou zemích, a to v zemi zdroje příjmů i v zemi, kde je poplatník rezidentem. Zápočet plně pokryje příjmy ze zahraničí a země rezidence poplatníka inkasuje daň pouze z jiných příjmů. Poslední možnou variantou je situace, kdy daňové zatížení poplatníka v zemi jeho rezidentury je nižší, než je v zemi zdroje příjmů. V tomto případě započtená daň nejen zcela pokryje příjem ze zdrojů na území jiného státu, ale i poníží daňovou povinnost jiných příjmů, ze kterých by za jiných okolností stát rezidence poplatníka inkasoval daň.²³

Pod-metoda úplného zápočtu je spíše teoretickou variantou zamezení dvojího zdanění. A odůvodnění se nachází hlavně v poslední ze tří možností metody úplného zápočtu. Stát rezidence poplatníka totiž touto cestou přichází o příjem do státního rozpočtu, a to žádný stát není ochoten akceptovat. Přesto lze najít SZDZ, kde je tato metoda využívána, např. u smlouvy mezi ČR a Srí Lankou. Mnohem častěji je však viditelný při aplikaci metod zdanění úroků podle směrnice Rady č. 2003/48/ES.²⁴

Prostý zápočet je druhou možností Credit systemu. Metodu prostého zápočtu lze nalézt ve velké většině smluv o zamezení dvojího zdanění, které ČR s ostatními státy uzavřela.

²² SOJKA, 2017, str. 33

²³ DĚRGEL, 2017, str. 81

²⁴ SOJKA, 2017, str. 33

Přesto výraz prostý nijak nevystihuje metodu credit systemu, jelikož jeho aplikace patří spíše k těm složitějším, a bez alespoň základní znalosti zákona si poplatník jen velmi těžce s touto metodou poradí. Princip spočívá ve snížení daně ve státě rezidence poplatníka pouze o částku rovnající se poměrné výši příjmů ze státu zdroje příjmu k celkové daňové povinnosti poplatníka. Maximálně však do výše daňové povinnosti odvedené ve státě zdroje příjmu. Poplatník si tedy určí podíl jeho příjmů ze zahraničí k celkovým příjmům. Tento výsledek poté porovná s výslednou daňovou povinností zaplacenou v zahraničí a nižší z nich si započte oproti daňové povinnosti vzniklé ve státě rezidence poplatníka.²⁵

Stát rezidence poplatníka, v případě vyšší daňové povinnosti ve státě zdroje příjmu, nepřichází o jemu za jiných okolností příslušící daň.

Další výhodou metod credit systemu je i zabránění možnosti dvojího nezdanění, která je snad ještě horší variantou, než krácení daně, která státu rezidence přísluší. Pokud totiž poplatník nezdaní své příjmy ve státě zdroje, bude maximálně možná započtená daň nulová.

I přes složitost výpočtu jsou nejčastějšími chybami daňových poplatníků, v případě metod zápočtu, uvádění až čistého příjmu do daňového přiznání poplatníka. Příjmy musí být uváděny v brutto hodnotách, jinak by již od zdaněného příjmu byla znovu odečítána daňová povinnost. Další chybou je poté špatně uplatněná daň v zahraničí, a to většinou vyšší, než umožňuje SZDZ. Tato chyba však nemusí být jen na straně poplatníka, ale např. i zahraničního správce daně.²⁶

2.3.2 Vynětí

Metody vynětí je možné dohledat spíše ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění. A zásadně se nevyužívá při zdanění dividend, úroků a licenčních poplatků. Někdy lze nalézt i výraz osvobození ve smyslu metody vynětí. I tato metoda má své dvě pod-metody. První z nich je úplné vynětí a druhou je vynětí s výhradou progresu.

U metody úplného vynětí se k danému příjmu ze zahraničí vůbec nepřihlíží, proto také to používané označení neomezené osvobození. To, co je obecně metodě úplného vynětí často vyčítáno, je připuštění možnosti dvojího nezdanění. Tato pod-metoda totiž vůbec nezkoumá v jaké výši, či zda vůbec byl příjem ve státě zdroje zdaněn. Proto tuto metodu je pouze podstatné, zda zdanění státu dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění přísluší. Metoda je však administrativně ze všech metod nejjednodušší. Správce daně v tomto případě nepožaduje po poplatníkovi ani žádné doložení dokumentů potvrzujících zdanění v druhém státě zdroje

²⁵ DĚRGEL, 2017, str. 83

²⁶ DĚRGEL, 2017, str. 87

příjmu. Metoda úplného vynětí je poté aplikována, jak již bylo uvedeno výše, např. na smlouvu mezi Českou republikou a Brazílií, i když i zde je stanovena pouze na některé příjmy. Konkrétně příjmy z licenčních poplatků, dividend a úroků v této smlouvě podléhají zápočtové metodě.²⁷

Z výše uvedeného vyplývá, že metoda úplného vynětí je pro stát rezidence nevýhodná, a proto je při aplikaci metody vynětí zahraničních příjmů ze základu daně v posledních letech vždy myšlena metoda vynětí s výhradou progrese. Princip nezdanění příjmu poplatníka zůstává stejný. Rozdíl je ale ve stanovení sazby daně. Při zjišťování sazby daně, která se aplikuje pro zdanění příjmů ve státě rezidence, stanoví poplatník základ daně tak, jako by i příjmy ze zahraničí pocházely ze státu rezidence poplatníka. Je tedy jasné, že metoda vynětí s výhradou progrese má význam pouze v případě, kdy stát rezidence poplatníka využívá progresivní zdanění. V případě České republiky je tato metoda zbytečná, jelikož je v rámci české legislativy používána pevná sazba daně, která je nezávislá na výši základu daně. Zahrnutí zahraničních příjmů do základu daně tedy nijak aplikovatelnou sazbu daně nezvýší. Z metody vynětí s výhradou progrese se tak stane metoda úplného vynětí. Specifikem této metody je poté i stanovování dvou základů daně, a to fiktivního, pro účely zjištění sazby daně, a reálného pro určení výše daně.²⁸

Stát rezidence poplatníka musí osvobodit, dle metody vynětí a v souladu se SZDZ, příjem, který by bez SZDZ podléhal jeho vnitrostátním předpisům o daních z příjmů. Problémem tedy často bývá nesoulad stanovování základů daně dle jednotlivých vnitrostátních legislativ. Zdárným příkladem je např. superhrubá mzda v České republice. Na tento problém poté navazuje i problém daňové uznatelnosti nákladů.²⁹

Jednotlivé státy si uvědomují riziko dvojího nezdanění u metody vynětí a počítají s nutností se dohodnout ve věci možné příslušnosti daně pouze státu zdroje příjmu. Tato skutečnost je ale velmi špatně přijímána právě u zdanění příjmů kapitálového majetku. Na druhou stranu je všem jasné, že nejen pro poplatníka je metoda administrativně mnohem jednodušší. Metody zápočtu v sobě zase nesou vyšší daňové zatížení pro poplatníka a vyšší administrativní náročnost. Proto jsou velmi často v praxi využívána kombinace těchto dvou metod, které se navzájem doplňují. Prostý zápočet je využíván jako hlavní metoda zdanění, u příjmů, které mohou být zdaňovány ve státě zdroje, a metoda vynětí s výhradou progrese poté

²⁷ DĚRGEL, 2017, str. 75

²⁸ DĚRGEL, 2017, str. 77

²⁹ DĚRGEL, 2017, str. 79

u příjmů, které mohou být zdaňovány jen ve státě zdroje. Případně je metoda prostého zápočtu aplikována jako vedlejší metoda v situaci, kdy jsou předmětem zdanění dividendy, úroky, licenční poplatky, příjmy ze zcizení majetku, atd.³⁰

2.3.3 Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně

Zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do základu daně je metodou, která spíše zmírňuje dvojí zdanění, než že by mu zamezovala. Uplatnit si daň zaplacenou v zahraničí jako daňově uznatelný náklad ve smyslu výdaje na dosažení, zajištění a udržení, však nelze za každé situace a poplatník musí vědět, kdy mu ZDP povoluje o takto vynaloženou částku snížit své příjmy. Konkrétně se jedná o § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Do základu daně poplatník např. nemůže zahrnout daň zaplacenou v zahraničí, pokud se vztahuje k příjmům, které dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění podléhají vynětí ze základu daně pro účely stanovení poplatníkovi daňové povinnosti ve státě rezidence poplatníka. Daňový subjekt také nesmí uplatnit daň, která byla zaplacená v rozporu se SZDZ. Poplatník tedy uplatní daňově uznatelný náklad ve třech základních případech. Prvním z nich je situace, kdy státy mezi sebou nemají podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Zde je velmi důležité poznamenat, že daň zaplacená v zahraničí je považována za běžný daňově uznatelný náklad a tak, jak je to u ostatních položek § 24 ZDP, i zde nese poplatník důkazní břemeno. Poplatník tedy musí dokázat nejen, že daň opravdu zaplatil, ale že se jedná o daň, která je obligatorně dána zahraniční legislativou. Takovémuto dokazování je však poplatník podroben až v průběhu daňové kontroly. Nejjistějším způsobem prokázání správnosti zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňových nákladů je potvrzení o zaplacené dani vydané zahraničním správcem daně. Je však možné využít i zahraniční legislativu, potvrzení od plátce daně atd. Druhou možností, kdy poplatník zahrne daň zaplacenou v zahraničí do svých daňových nákladů, je situace, kdy byla v rámci výpočtu daňové povinnosti použita metoda prostého zápočtu, ale částečně nemohla být od daně odečtena, a to v důsledku vyšší daňové povinnosti v zemi zdroje příjmu než v zemi rezidence poplatníka. Poslední možností je poté zahrnout zahraniční daň do nákladů pokud poplatník vykázal ze svých celosvětových příjmů daňovou ztrátu nebo nulovou daňovou povinnost.

³⁰ DĚRGEL, 2017, str. 87

Je nutné podotknout, že daň zaplacenou v zahraničí je možné uplatnit jako daňový náklad až za zdaňovací období následující po zdaňovacím období, kdy poplatníkovi takový náklad vzniknul.³¹

2.3.4 Administrativní technika vyloučení dvojího zdanění

Aby bylo poplatníkovi umožněno čerpání veškerých výhod, které s sebou přináší jednotlivé metody zamezení dvojího zdanění, musí na oplátku být schopen prokázat určité skutečnosti. První z nich je zdroj příjmů. Tzv. ověření lze získat prostřednictvím žádosti o vystavení potvrzení zaplacení příjmů od zahraničního správce daně, případně pomocí potvrzení zahraničního plátce. Potvrzení zdroje příjmů je běžnou praxí a český správce daně ho o to více požaduje, jedná-li se o zemi, s níž je komunikace a vzájemná pomoc v oblasti správy daní složitější. Spolu se zdrojem příjmu prokazuje vystavené potvrzení o zaplacení daně v zahraničí také výši základu daně a výši daně. Přitom přesné období zaplacení daně je v tomto případě nepodstatné. Správce daně nezkontroluje, zda daň byla zaplacená ještě v době probíhajícího zdaňovacího období nebo např. v březnu následujícího roku. Další položkou, kterou musí poplatník prokázat, je správnost výpočtu daně v zahraničí, tedy správnost výše uplatňované daně. To poplatník prokáže pouhým odkázáním se na příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Pokud je však uplatňovaná daň stanovena dle limitů SZDZ, správce daně vše akceptuje bez nutnosti dalšího dokazování.³²

Důležitou bodem je poté přepočítání kurzu. Účetní jednotky využívají výchozí devizový kurz ČNB, který běžně používají v účetnictví. Od roku 2005 poté jednotný kurz, stanovený jako průměr posledního dne měsíce zdaňovacího období, mohou používat i jednotky, které účetnictví nevedou. Díky tomuto opatření došlo k zjednodušení celého procesu přepočtu daňové povinnosti v zahraničí. Oporu pro jednotné kurzy a celkově klíčovou roli v této věci hraje § 38 ZDP.³³

Veškeré skutečnosti poté poplatník poskytuje správci daně prostřednictvím formuláře daňového přiznání. Existuje pouze jedna výjimka, kdy daňový subjekt nevyužívá tiskopisu finanční správy, a to v případě pokud eviduje pouze příjmy ze zdrojů ze zahraničí, které se v rámci českého daňového přiznání vyjímají ze zdanění. S tím také souvisí registrace k dani z příjmů nerezidentů ČR. Ti mají povinnost se registrovat pouze v případě, evidují-li příjmy ze zdrojů na území ČR, které jsou zdaňovány pomocí daňového přiznání. Místní příslušnost

³¹ SOJKA, 2017, str. 42

³² SOJKA, 2017, str. 45

³³ SOJKA, 2017, str. 46

správce daně je poté určena nejčastěji stálým bytem u fyzických osob, popřípadě sídlem společnosti, či stálé provozovny u právnických osob.³⁴

Konečně provádí správce daně tzv. zajištění daně, jež je postupem pro zamezení dvojího nezdanění nerezidentů. Stěžejním je v této věci § 38e ZDP.³⁵

2.3.5 FACTA

V posledních letech jsou v rámci zpřísnování podmínek v boji proti daňovým únikům uzavírány i mezinárodní smlouvy, jež určitým způsobem souvisejí s oblastí mezinárodního zdanění. Takovými smlouvami jsou např. FACTA nebo níže zmíněná smlouva OECD.

Foreign Account Tax Compliance Act, jak zní oficiální název dohody mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými, která zavazuje oba státy ke sdílení a předávání informací o svých rezidentech. Dohoda byla navržena ze strany USA na základě přijatého zákona Foreign Account Tax Compliance Act, a to v roce 2010 v souvislosti s bojem proti daňovým únikům a s účelem zjištění a zmapování příjmů amerických osob v zahraničí. V podstatě se jedná o rozšíření počtu informací, které mezi sebou budou tyto dva státy sdílet. Zákon jako takový ukládá veškerým finančním institucím oznamovat informace o účtech vedených v zahraničí, ale vlastněných americkou osobou stanovenou dle tohoto zákona. Česká republika podepsala tuto dohodu v roce 2014 a pro účely sdílení informací zvolila první ze dvou metod, a to variantu Ia, tedy předávání informací prostřednictvím finančních správ. Druhou možnou variantou Ib poté bylo předávání si informací napřímo.

2.3.6 Mnohostranná úmluva o automatické výměně informací o finančních účtech (Globální OECD)

K podobné koncepci dohody, jako má FACTA, se Česká republika připojila v roce 2014. Jedná se o mnohostrannou dohodu o automatické výměně informací o finančních účtech a na jejím základě bude docházet k výměně informací o finančních účtech získaných od finančních institucí smluvních států. Česká republika se tedy zavázala k poskytování informací o nerezidentech smluvních států a současně bude příjemcem informací o účtech svých nerezidentů v těchto státech.

³⁴ SOJKA, 2017, str. 49

³⁵ SOJKA, 2017, str. 50

3 Vybrané přístupy zdanění aktivních a pasivních příjmů poplatníka

Třetí kapitola diplomové práce je opětovně věnována teorii v oblasti zamezení dvojího zdanění, tentokrát je však zaměřena na konkrétní oblasti příjmů, které jsou prostřednictvím smluv o zamezení dvojího zdanění zdaňovány. V první části kapitoly jsou uvedeny obecné postupy zdaňování aktivních příjmů spolu s možnými situacemi, které v oblasti správy daní mohou nastat. Následně je navázáno výkladem již konkrétních postupů uplatňovaných v oblasti zdanění a pasivních příjmů daňového subjektu pocházejících ze zdrojů na území jiného státu.

Při mezinárodním zdanění je vždy nutné si uvědomit, zda danou situaci zkoumáme pouze z pohledu tuzemského zákona nebo zda jsou jednotlivá ustanovení modifikována pomocí nějaké mezinárodní smlouvy. Výše popsané pojmy jako poplatník a plátce daně mohou mít vlivem mezinárodní smlouvy zcela jinou úlohu ve správě daní. Současně může být vlivem mezinárodní smlouvy osvobozen příjem, který by za běžných okolností plně podléhal zdanění. Sazba daně nemusí být vždy v procentuálním vyjádření, ale lze využívat paušální daně, sjednané daně, ale i daň připadající na naturální měrnou jednotku. A takto lze pokračovat ještě dlouho. Je tedy nutné brát zřetel na fakt, že s přibývajícím množstvím mezinárodních smluv, přibývá i množství řešení a postupů jednotlivých situací.³⁶

3.1 Aktivní příjmy

Z praktického hlediska je velice užitečné rozdělit si příjmy ze zdrojů určitého státu na příjmy aktivní a na příjmy pasivní.

Aktivní příjmy lze definovat jako příjmy z produktivní činnosti poplatníka, který je zaměstnancem či podnikatelem, nebo pokud dosahuje příjmů v souvislosti s nakládáním se svým majetkem. Současně je aktivní příjem i příjem založený na minulé aktivitě, tedy penze.

3.1.1 Příjmy ze závislé činnosti

Závislá činnost, jak už název napovídá, je činnost, která není vykonávána zcela nezávisle. Definici závislé činnosti lze najít jak v ZDP, tak v zákoně 262/2006 Sb., zákoníku práce. Oba paragrafy věnující se této problematice, definují závislou činnost, jako vztah

³⁶ SOJKA, 2017, str. 2

nadřízeného (dále jen „zaměstnavatel“) a podřízeného (dále jen „zaměstnanec“), kdy zaměstnanec je nucen vykonávat činnost dle příkazů zaměstnavatele. Přesto ZDP přisuzuje pojem závislá činnost i činnostem, které tak jednoznačně pod výše uvedenou definici nespadají. A to např. jednatele společnosti, člen družstva nebo odměna člena orgánu právnické osoby, či likvidátora.³⁷

Definici závislé činnosti se také věnuje i MS OECD. Obecně je pro příjmy ze zaměstnávání vyčleněn Článek 15 mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma státy. Avšak v novějších smlouvách lze příjmy ze zaměstnání najít i ve Článku 14. První odstavec vždy stanoví, že mzdy, platy a obdobná plnění obdržené daňovým rezidentem jednoho smluvního státu jsou zdaněny ve státě rezidence zaměstnance, vyjma situací, kdy zaměstnanec činnost vykonává na území druhého státu. V takovémto případě vzniká právo na zdanění státu, ve kterém je činnost vykonávána (stát zdroje příjmu). V druhém odstavci jsou poté uvedeny podmínky, za kterých je zdaněna činnost pouze ve státě rezidence, přestože je činnost vykonávána v druhém smluvním státě. Tyto podmínky jsou tři a všechny musí být naplněny současně. První z nich je časový test, kdy zaměstnanec nesmí překročit hranici 183 dní zdržení se v daném státě, a to buď souvisle, či přerušovaně, během 12 měsíčním po sobě jdoucím období. Druhou podmínkou je vyplácení odměny zaměstnanci pouze zaměstnavatelem, který není rezidentem tohoto druhého státu. Poslední třetí podmínkou je, že odměny vyplácené zaměstnavatelem jdou k tíži stálé provozovny nebo základny, kterou zaměstnavatel v daném státě vlastní, a ve které je činnost vykonávána.³⁸

Při mezinárodním zdanění je také nutné zhodnotit situaci poplatníka nejen z hlediska daňového rezidenství zaměstnance a zaměstnavatele, ale také dle místa výkonu závislé činnosti pracovněprávního vztahu a jeho podstaty mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem.

První nejčastější situací je, když český daňový rezident zaměstnává českého daňového rezidenta. V takovémto případě jsou veškeré skutečnosti posuzovány dle platné české legislativy, vztah zaměstnavatele a zaměstnance postrádá jakýkoli mezinárodní prvek a využití mezinárodní smlouvy o zamezení dvojí zdanění zde vůbec nenacházejí opodstatnění.

Druhou možnou variantou je situace, kdy český daňový rezident zaměstnává českého daňového nerezidenta a takovýto vztah je uzavřen na základě pracovní smlouvy a činnost je vykonávána na území ČR. V takovémto případě je příjem zaměstnance zdaněn v rámci České republiky. Pokud by se chtěl poplatník odvolávat na Článek 15 (Článek 14) smlouvy o zamezení dvojího zdanění, neuspěl by. V této situaci je porušena podmínka, kdy odměna není

³⁷ SOJKA, 2017, str. 116

³⁸ SOJKA, 2017, str. 120

vyplácena zaměstnavatelem, který je daňový nerezident státu, kde je takováto závislá činnost vykonávána. Příjem zaměstnance bude plně podléhat českému zdanění a zaměstnavatel je povinen odvádět za zaměstnance odvody na sociální a zdravotní pojištění. Na druhou stranu je zaměstnanec oprávněn podepsat u zaměstnavatele prohlášení k dani. Měsíčně si však poplatník uplatní pouze slevu na poplatníka a na studium. Pokud si poplatník přeje uplatnit i další slevy, popřípadě daňová zvýhodnění na děti, může tak učinit až v ročním zúčtování. Zaměstnavatel ale v tomto případě neprovede poplatníkovi roční zúčtování daně. Poplatník si podá daňové přiznání sám.³⁹

Třetí reálnou situací je situace, kdy je zaměstnanec, jako český daňový rezident, zaměstnáván v zahraničí českým daňovým nerezidentem. Obecně budou příjmy podléhat zdanění ve státě, v němž je práce vykonávána. Změna by mohla nastat v případě, kdy obě země mezi sebou uzavřely smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V takovéto situaci postupuje poplatník dle jednotlivých ustanovení této smlouvy. Ve chvíli, kdy tyto země smlouvu uzavřenou nemají, však hrozí, že u poplatníka dojde ke dvojímu zdanění jeho příjmů ze závislé činnosti. Česká republika jako rezidentský stát poplatníka má právo na zdanění jeho příjmů, avšak uzavřely-li státy smlouvu o zamezení dvojího zdanění a poplatník má pouze příjem ze závislé činnosti ze zdrojů ze zahraničí, využije poplatník kromě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění i českého ZDP, a to konkrétně § 38f. Tento paragraf umožňuje za určitých předem stanovených okolností příjem poplatníka ze závislé činnosti z českého zdanění vyjmout, a poplatník tím pádem není povinen podávat v ČR daňové přiznání. Je nutné podotknout, že takového vyjmutí je možné pouze u závislé činnosti. V případě, kdy má poplatník i jiné příjmy, je nutné daňové přiznání podat a v souladu s SZDZ daný příjem přiznat a případně zdanit. Co se týče poplatníků vykonávajících svou činnost na území státu, s nímž ČR nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je velmi pravděpodobná situace, že zdaní svůj příjem jak na území ČR, tak i druhého státu.

Poslední možnou reálnou situací je případ, kdy zaměstnanec, jako český daňový rezident, vykonává závislou činnost pro českého daňového rezidenta, tedy zaměstnavatele, ale na území jiného státu. Zde mohou nastat dvě varianty, kdy jejich správné rozlišení je zásadní skutečností. První z nich je poskytování služeb. Zde se zaměstnanec řídí pokyny svého zaměstnavatele. Druhou možnou variantou je mezinárodní pronájem pracovní síly, zkráceně IHOL. Charakteristickým rysem IHOLu je skutečnost, že zaměstnavatel vyšle svého zaměstnance do zahraničí, kde má vykonávat činnost dle pokynů subjektu, ke kterému je

³⁹ SOJKA, 2017, str. 122

zaměstnanec vyslán, např. zákazníka. Ze zákazníka se v takové situaci stává, pro účely daní, ekonomický zaměstnavatel. Rozdíl je tedy v osobě, jejímiž rozkazy a pokyny se zaměstnanec řídí. Dále také odpovědnost zaměstnavatelů, riziko atd. Obě tyto možnosti jsou nejen z pohledu ZDP, ale i dalších zákonů velice komplikované a nelze obecně říci, jak zdanění závislé činnosti bude vypadat. Každá situace se musí posuzovat zvlášť se zohledněním veškerých aspektů dané situace. Např. jak dlouho se zaměstnanec zdržuje na území státu, kde byl svým zaměstnavatelem vyslán. Mají-li země mezi sebou uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, atd. Proto je toto téma tolik neoblíbené jak ze strany poplatníka, plátce daně, správce daně, ale i samotných zákonodárců a je možné ho rozpracovat do samostatné diplomové práce.

3.1.2 Příjmy ze samostatné činnosti

V rámci příjmů ze samostatné činnosti hraje nejzásadnější roli stálá provozovna. V rámci vnitrostátní legislativy ČR lze příjmů ze samostatné činnosti dosáhnout jako rezident ČR nebo jako nerezident ČR. Na tom není nic neobvyklého, jelikož daňové zákony neumožňují jinou variantu než rezidentství nebo nerezidentství. Rezidenti ČR zdaňují své příjmy dle příslušných ustanovení ZDP, nerezidenti ČR poté využívají §22 ZDP, kde je přesně stanoveno, které příjmy konkrétně jsou v rámci ČR daněny.

Principem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je však restrikce v oblasti zdanění aktivních příjmů nerezidenta ze samostatné činnosti. Zdanění nerezidenta ve státě zdroje příjmů je totiž možné až v případě vzniku stálé provozovny. Ve chvíli kdy nerezident nenaplnil veškeré podmínky pro vznik stálé provozovny, jsou všechny jeho příjmy daněny ve státě jeho rezidentury. Pokud lze vzorový příklad vztáhnout na ČR, tak nerezident České republiky, jemuž plyne příjem na území ČR, a současně zde nemá stálou provozovnu, zdaní svůj příjem srážkovou daní ve výši 15 % u zdroje. Kromě výjimek, jimiž jsou sportovci, umělci apod. je však nemožné, aby nerezident druhého státu, se kterým má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, zdanil svůj příjem srážkovou daní v ČR.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že stát zdroje příjmu má právo na zdanění tohoto příjmu pouze v případě vzniku stálé provozovny. Z tohoto důvodu je stálá provozovna a definice jejího vzniku zakotvena jak v mezinárodních smlouvách, tak v samotných vnitrostátních zákonech, kde má užší či širší pojetí. Současně má vnitrostátní úprava stálé

provozovny dopad i na stálé provozovny nerezidentů, se kterými daný stát neuzavřel smlouvu o zamezení dvojího zdanění.⁴⁰

3.1.3 Tantiémy

SZDZ využívají obecně pro příjmy členů správních rad a podobných orgánů společností jednotný název tantiémy. Dle českého ZDP jsou tantiémy podíl přiřazovaný členům statutárních orgánů z rozdělovaného zisku. Tantiémy jsou považovány za daňově uznatelný náklad příslušné kapitálové společnosti a příjem není vázán na místo výkonu činnosti. Jelikož si daňově uznatelný náklad uplatní právě vyplácející kapitálová společnost, tak i zdanění přísluší státu, ve kterém se kapitálová společnost nachází. Pro nerezidenta ČR platí pro takovýto příjem srážková daň. Od roku 2014 vstoupilo v platnost, že příjem v podobě tantiém nepodléhá odvodům na sociální a zdravotní pojištění. Přesto výše srážkové daně při měsíčních srážkách vychází ze základu daně zvýšeného o odvody na pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění. Při měsíčním zúčtování poplatník neuplatní ani žádné slevy na dani, či daňová zvýhodnění. Avšak poplatník má právo podat na konci zdaňovacího období daňové přiznání a zde zohlednit sraženou daň, případně si uplatnit základní slevu na poplatníka a studenta.⁴¹

3.1.4 Umělci a sportovci

Odměny sportovců a umělců již tak jednoznačné nejsou. Ani jeden výraz nemá jasnou definici. V MS OECD je slovo umělec využíváno pouze pro úzký okruh lidí, a to pouze pro ty, kteří vystupují na jevišti, ve filmu, či v estrádě. Režiséry, kameramany a choreografy ale jako umělce nelze chápat. Na rozdíl od umělců je sportovec a jeho definice více otevřená. Lze zde zahrnout jak sportovce v tradičních disciplínách, tak i šachisty a hráče dalších stolních her.

Zdanění příjmů umělců a sportovců je zcela ponecháno na státě zdroje. Opětovně jako tantiémy jsou příjmy sportovců a umělců daněny srážkovou daní s tím rozdílem, že nezáleží, zda je daný příjem příjmem ze závislé činnosti, či z té samostatné. Příjmy této skupiny poplatníků je však nutné odlišit od příjmů z reklam, z prodeje osobních práv, kdy např. sportovec propůjčí své jméno pro reklamní kampaň atd. Takovéto příjmy jsou již posuzovány samostatně a mají svůj zvláštní režim.⁴²

⁴⁰ SOJKA, 2017, str. 55

⁴¹ SOJKA, 2017, str. 138

⁴² SOJKA, 2017, str. 139

3.1.5 Penze

Přestože ustanovení Článku 18 MS OECD je ze všech nejkratší a jasně určuje, že příjem poplatníka je daněn ve státě, z něhož příjem pochází, je důležité vzít na vědomí, o jaký druh penze se jedná. Mnoho penzijních systémů totiž umožňuje kombinovat jak penze z veřejných zdrojů, tak penze ze soukromých povinných či nepovinných penzijních pojištění. Takováto soukromá pojištění totiž ve velké části případů musí poplatník zdanit ve státě rezidentury bez ohledu na to, odkud tento příjem pochází. V rámci českého ZDP je penze od daně z příjmu fyzických osob osvobozena dle §4 odst. 1 písm. h), a to do výše 36násobku minimální mzdy, poté se stává příjmem dle §10 ZDP.⁴³

3.1.6 Veřejné funkce

Penze a platy vyplácené poplatníkovi v souvislosti s výkonem veřejné funkce, které lze chápat nejen jako příjmy poskytnuté státem, ale i nižšími správními útvary a místními úřady daného státu, jsou s ohledem na diplomatické vztahy jednotlivých států zdaněny pouze ve státě, ve kterém jsou vypláceny, a to dle článku 19 MS OECD. Tento princip zdanění je aplikován i na penze vyplácené ve formě veřejných funkcí souvisejících s dřívějším výkonem funkce. Výjimku tvoří nerezidenti daného státu, kteří provádějí výkon funkce mimo území daného státu. Tito poplatníci poté v souladu s Vídeňskými úmluvami zdaní své příjmy jen v druhém smluvním státě. Současně se neaplikuje článek 19 MS OECD při výplatě příjmu v souvislosti s podnikatelskou činností státu v zahraničí. Jak uvádí Sojka (2017, str. 176): „v případě zdaňování příjmů z veřejných funkcí je nutné velmi pečlivě studovat úpravu příslušné SZDZ“. Většina smluv o zamezení dvojího zdanění totiž obsahuje od vzorové MS OECD v případě veřejných funkcí odchylky a velký důraz je kladen na prokazování původu daného příjmu.⁴⁴

3.1.7 Studenti, žáci, stážisté, výzkumní pracovníci a pedagogové

Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je i pomoc studentům. Veškeré stipendia studentů totiž nepodléhají zdanění, přesněji jsou od daně osvobozeny. V oblasti zdanění nehraje roli ani to, zda při pobytu studenta v zahraničí splní student podmínky pro rezidenturu v druhém státě, případně mají-li studenti i jiné příjmy než je zmiňované stipendium.

⁴³ SOJKA, 2017, str. 143

⁴⁴ SOJKA, 2017, str. 144

Opětovně je nutné zkoumat jednotlivé SZDZ zvlášť, neboť každá ze smluv obsahuje svá konkrétně pozměněná ustanovení, ať už v oblasti subjektů nebo příjmů. Tato skutečnost se týká i výzkumných pracovníků a pedagogů, kdy by příjmy těchto akademických pracovníků neměly podléhat zdanění, samozřejmě za splnění určitých podmínek.⁴⁵

3.2 Pasivní příjmy

Pasivní příjmy jsou pro účely toho, kdo je zdaňuje, příjmem z užívání majetku, poskytování práv, kapitálové úroky a v neposlední řadě výnosy. Pasivní příjem jako takový nevyžaduje aktivní účast poplatníka.

3.2.1 Dividendy a podíly na zisku

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nechápou pojem dividendy tak, jak je všichni známe, tedy příjem z akcií a podílu na zisku. Pojem „dividendy“ je brán i jako příjem v podobě pohledávek spojených s účastí na zisku a příjmy jiných společenských práv, které jsou ve smluvních státech podrobeny stejnému zdanění, lépe řečeno daňovému režimu, jako příjmy v podobě akcií. Stejná myšlenka je obsažena i v českém ZDP, kdy pojem dividendy obsahuje např. i příjmy tichého společníka, vypořádací podíly i podíly na likvidačním zůstatku atd.⁴⁶

S globalizací a neustálým tlakem na nutnost přilákat do země nové investory, snižují některé státy v rámci zamezení dvojího zdanění sazby pro zdanění dividend, někde dokonce došlo k jejich zrušení. Na druhou stranu se v rámci českého ZDP objevila represivní srážková daň ve výši 35 %, aplikovaná na dividendy u zemí mimo EU a EHP s nimiž Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo alespoň dohodu o výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů, případně pokud se nejedná o zemi, která je součástí mezinárodní smlouvy, která obsahuje ustanovení o výměně daňových informací v oblasti daní z příjmu.

Obecně přidělují smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjem právě tomu státu, jehož je poplatník rezidentem. V rámci zdanění úroků může plátce narazit na dva způsoby, které jsou využívány. Jedná se o klasický čistě plátcovský systém nebo systém refundační. Klasický plátcovský systém je např. aplikován v ČR. Daň je sražena u zdroje a plátce je povinen odvést daň správci daně v souladu s veškerými ustanoveními. Plátce tedy zkoumá jednotlivé dopady

⁴⁵ SOJKA, 2017, str. 145

⁴⁶ SOJKA, 2017, str. 151

nejen ZDP, ale také mezinárodních smluv nebo např. směrnic EU. Tento přístup je z pohledu plátce daně administrativně více náročný, ale nezatěžuje poplatníka jako takového. Na druhou stranu refundační systém přenáší toto břemeno ve smyslu rizika špatně sražené daně na poplatníka. Tento systém totiž dovoluje plátcovi srazit poplatníkovi z jeho příjmu daň dle platných vnitrostátních ustanovení, aniž by zkoumal dopad jednotlivých mezinárodních smluv na daný příjem tohoto poplatníka. Pokud poplatník zjistí nějaké nesrovnalosti ve věci sražené daně, obrací se sám na správce daně o žádost o opravu. Jak již bylo uvedeno výše, administrativa spojená s výběrem daní v režimu refundačního systému je značně náročná jak pro poplatníka, tak pro správce daně, a mnohdy se ani nevyplatí žádat o vrácení rozdílu. Poplatník musí tedy bedlivě sledovat svá práva a povinnosti. V případě sražení vyšší daně se totiž může jednat buď o chybu na straně správce daně, nebo o důsledek refundačního systému. V této souvislosti je proto důležité poznamenat, že český poplatník mající příjmy ze zahraničí si může v rámci zápočtu uplatnit maximálně takovou daň, která je v souladu s SZDZ. To samé platí pro možnost uplatnit si zaplacenou daň v zahraničí jako náklad dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.⁴⁷ Ať už se jedná o refundační systém, či klasický čistě plátcovský systém srážkové daně, je další nespornou nevýhodou, že poplatník musí veškeré nesrovnalosti řešit přes plátce daně. Až při nečinnosti plátce či při záporných reakcích se poplatník může obrátit na příslušný finanční úřad.⁴⁸

Jelikož se na dividendy uplatňuje srážková daň, pojí se s touto oblastí zdanění příjmů i určité povinnosti plátce dle § 38d ZDP. Plátce daně musí prvně daň srazit, a to v okamžiku výplaty dividendy, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada nebo členská schůze rozhodla o rozdělení zisku. Takto sraženou daň musí poté odvést do konce měsíce následujících srážce daně. Nedodržení termínů je sankcionováno vysokými pokutami. Současně se s odvodem srážkové daně pojí i hlášení dle § 137 odst. 1 DŘ, které musí plátce podat do 20 dní po uplynutí měsíce, v němž plátcovi vznikla povinnost daň srazit. Toto hlášení však nelze zaměňovat s vyúčtováním daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně dle § 38d odst. 10 ZDP. Někdy je také potřeba získat od příslušného správce daně již několikrát zmiňované potvrzení o zaplacení daně vybírané srážkou, kterým následně poplatník prokazuje u svého příslušného správce daně, že již daň odvedl.⁴⁹

⁴⁷ SOJKA, 2017, str. 156

⁴⁸ SOJKA, 2017, str. 160

⁴⁹ SOJKA, 2017, str. 159

Obecně se příjmy z dividend pocházejících z tuzemska a sražené u zdroje do daňového přiznání poplatníka již neuvádějí. Příjmy z dividend pocházejících ze zahraničí však poplatník bez ohledu, zda se jedná o fyzickou či právnickou osobu, uvést musí. Způsob zdanění je však u FO a PO odlišný. Právnická osoba po prokázání věcné podstaty dividend zdaní takovýto příjem v rámci samostatného základu daně ve výši 15 %, pokud se nejedná o dividendy plynoucí od mateřské společnosti. Takovéto dividendy jsou od daně osvobozeny dle § 19 ZDP. FO musí příjem z dividend zahrnout do svého dílčího základu daně dle § 8 odst. 4 ZDP, ke kterému si bohužel nemůže uplatnit výdaje.⁵⁰

3.2.2 Úroky

Mezinárodní zdanění chápe úroky jako příjem v podobě pohledávek za dočasně poskytnuté finanční prostředky. Tento pojem je hodně široký a obecný. Jelikož je zde snaha o pokrytí co největšího množství definic úroků v jednotlivých státech.

Valná většina SZDZ přiznává zdanění úroků rezidentskému státu věřitele. V opačném případě využívají SZDZ maximální sazby 5-10 % a osvobozují alespoň mezivládní nebo mezibankovní úvěry.⁵¹

V rámci ČR jsou úroky nerezidentů daněny 15 % sazbou srážkové daně dle §36 odst. 1 písm. b) bodu 1 ZDP. Navíc od roku 2013 existuje pro státy mimo EU a EHP, které nemají uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo nejsou součástí žádné jiné, ať už mezistátní, či mezinárodní smlouvy o výměně informací v oblasti správy daní, tzv. represivní sazba srážkové daně ve výši 35 %.

Obecně lze zdanění úroků provést dvěma způsoby. Prvním z nich je zahrnutí úroků do základu daně, druhý způsob je zdanění úroků u zdroje. Zdanění u zdroje přináší plátcům komplikace v podobě rozlišování, zda je poplatník právnická, či fyzická osoba, rezident, či nerezident.⁵² Není však výjimkou, že zahraniční státy aplikují za úroky tzv. refundační systém. Je tedy na poplatnících, aby si hlídali správnost výpočtu daňové povinnosti.⁵³

Fyzické osoby v podání rezidenta ČR zdaní své úrokové příjmy v rámci dílčího základu daně dle § 8 ZDP. Zahrnou zde své úroky podle §8 odst. 1 písm. g) a h) ZDP, tedy úroky ze zdrojů na území ČR, a také úroky ze zdrojů ze zahraničí dle § 8 odst. 4 ZDP. Stejně jako u dividend nejsou náklady spojené s úroky daňově uznatelné. Avšak daň zaplacenou v zahraničí si mohou uplatnit formou zápočtu daně zaplacené v zahraničí, při platné SZDZ

⁵⁰ SOJKA, 2017, str. 162

⁵¹ SOJKA, 2017, str. 163

⁵² SOJKA, 2017, str. 165

⁵³ SOJKA, 2017, str. 169

nebo jako náklad v následujícím zdaňovacím období. Daňoví nerezidenti takovýto postup neuplatňují, jelikož je jim daň sražena přímo u zdroje, jako tomu bylo u dividend, tentokrát dle § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1 ZDP. Srážková daň je výši 15 %, avšak podle platné SZDZ musí plátce daně použít sazbu uvedenou právě v SZDZ. Je možné, že SZDZ přiznává daň z úroků státu nerezidenta, v tom případě plátce žádnou srážku neprovádí. Jak již bylo uvedeno výše v případě třetích zemí, kdy ČR nedisponuje v souvislosti s tímto státem žádnou smlouvou o kooperaci v oblasti daní, je aplikována u nerezidenta srážková daň ve výši 35 %.

U právnických osob, jež jsou rezidenty, vstupují úroky do základu daně prostřednictvím výnosů, do nichž jsou zahrnovány.⁵⁴

Z administrativního hlediska je postup zdanění úroků stejný jako u dividend. Rozdíl lze nalézt pouze ve lhůtě pro sražení daně, kdy u úroků nelze odsunout srážku daně na období nejpozději do 3 měsíců od rozhodnutí valné hromady, jak tomu bylo u dividend. Plátce musí provést srážku daně při výplatě, poukázáním nebo připsáním úhrady ve prospěch poplatníka, avšak nejpozději v den, kdy plátce o závazku účtuje v souladu s účetními předpisy (§38d odst. 1 ZDP). Dále je již postup totožný, a to i v případě, pokud poplatník zaeviduje pochybení na straně správce daně. Plátce však musí při výplatě úroků nerezidentům disponovat potvrzením o daňovém domicilu, případně jiným důkazem o tom, že na příjemce vyplacených úroků se opravdu vztahuje příslušná SZDZ. Takovéto potvrzení je možné získat pouze od příslušného zahraničního správce daně.⁵⁵ Od roku 2016 však byla odstraněna povinnost plátce daně podávat hlášení o vyplácení úroků fyzickým osobám, jež jsou daňovými nerezidenty.

3.2.3 Licenční poplatky

Pod pojem licenční poplatky je možné zařadit velké množství příjmů. Každá ze SZDZ obsahuje určité nuance, které je nutné bedlivě sledovat. MS OECD pod tento pojem zahrnula úplatné používání práv k literárnímu a uměleckému vlastnictví, jiná duševní vlastnictví, průmyslová a obchodní vlastnictví, vědecké zkušenosti a poznatky. Obecně mají licenční poplatky povahu úhrady za užívání práv, která přináší další zhodnocování. Příjem však neplyne pouze z práv vycházejících ze smlouvy, ale i ve smyslu porušení takovýchto práv, či podvodného užívání.

V rámci mezinárodního zdanění je možné se setkat s dělením licenčních poplatků na průmyslové a kulturní. Takovéto dělení lze dohledat v SZDZ mezi Českou republikou a

⁵⁴ SOJKA, 2017, str. 167

⁵⁵ SOJKA, 2017, str. 168

Slovenskem. Tato smlouva poté přiznává u kulturních licenčních poplatků právo na zdanění pouze ve státě rezidenta, jež je jejich skutečným vlastníkem. Najdou se však i státy, kde takového dělení není vůbec bráno v potaz. Vymezení kulturních licenčních poplatků vesměs nečiní nikomu problém. Nesrovnalosti lze nalézt případně u architektonických studií a plánů. Co se týče průmyslových licenčních poplatků, je velký problém zaznamenán v oblasti zdanění software, obchodních a průmyslových pávech a vědeckých zařízení.⁵⁶ Velmi opomíjenou oblastí jsou také příjmy z užívání movitého majetku způsobené možnou náhradou slova licence za nájem.⁵⁷

U fyzických osob, rezidentů ČR, jsou licenční poplatky předmětem daně dle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP. Poplatník je zahrne do svého dílčího základu daně ze samostatné činnosti. Současně licenční poplatky vstupují do základu daně pro výpočet solidární daně dle § 16a ZDP. Na rozdíl od dividend a úroků však lze k danému příjmu uplatnit daňově uznatelné náklady. U právnických osob je postup totožný jako např. u úroků, kdy prostřednictvím výnosu zahrne poplatník tento příjem do základu daně. Opětovně je nutné, aby poplatník disponoval potvrzením od zahraničního správce daně o sražené a zaplacené dani.

Nerezidentům ČR je příjem z licenčních poplatků zdaněn již u zdroje ve výši 15 % dle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP. Opětovně jako u dividend a úroků je za stejných podmínek aplikována i represivní srážková daň ve výši 35 %.⁵⁸ Poplatník si však může zaplacenou daň uplatnit formou zápočtu, případně jako náklad v dalším zdaňovacím období poplatníka.

Plátce je povinen srazit daň dle §38d ZDP, a to k datu úhrady, nejpozději však v den, kdy je povinen účtovat o příslušném závazku. Sraženou daň poté odvádí plátce správci daně do 30 dnů od konce měsíce, ve kterém byla provedena srážka. Zde je poté povinnost spolu se sraženou daní podat příslušnému správci daně také hlášení. Plátce se však může se správcem daně dohodnout na ročním souhrnném hlášení v případě vysoké frekvence nutnosti podávat toto hlášení.⁵⁹

⁵⁶ SOJKA, 2017, str. 175

⁵⁷ SOJKA, 2017, str. 178

⁵⁸ SOJKA, 2017, str. 188

⁵⁹ SOJKA, 2017, str. 189

4 Posouzení konkrétní daňové povinnosti vybraného poplatníka

Obsah čtvrté kapitoly se již plně věnuje konkrétním praktickým výpočtům znalostně vycházejících z předchozích dvou teoretických kapitol. Obsahově je vyčíslena daňová povinnost předem nadefinovaného daňového poplatníka, a to ve čtyřech fiktivních, přesto v reálném světě ne nemožných, variantách.

4.1 Charakteristika vstupních předpokladů

Jakýkoli daňový poradce, ať už zabývající se právě mezinárodním zdaněním či nikoli, potřebuje pro porozumění dané situace a pro účely vydání např. svého závazného stanoviska k dané věci přesný a detailní popis situace, ve které se onen konkrétní daňový poplatník nachází. Proto i níže pro účely této diplomové práce je nutné nadefinovat vstupní podmínky poplatníka.

Na začátek je také nezbytné podotknout, že veškeré závěry jsou v souladu s platnou legislativou pro zdaňovací období roku 2017. V celé diplomové práci je čerpáno ze zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Současně je zde také využíván zákon The Income Tax Act 2015, Act 896, což je platný zákon využívaný v Ghanské republice pro zdanění příjmů poplatníků. Dalším podkladem nutným pro zpracování této praktické části je i Smlouva mezi Českou republikou a Ghanskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní a příjmů a ze zisků ze zcizení majetku (dále také jako „Smlouva“).

Diplomová práce je zpracována primárně z pohledu české daňové legislativy a Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou a Ghanskou republikou. Ghanský daňový zákon je zde používán spíše z pohledu podpůrného prostředku.

Veškeré částky uváděných příjmů jsou pouze orientační, smyšlené a nemají vazbu na žádnou konkrétní osobu.

Poplatníkem daně z příjmu fyzických osob je český občan, který se přes veškerá rizika, jež skýtá podnikání na mezinárodním poli, rozhodl pro investici do podniku nacházejícím se v jednom z afrických států Guinejského zálivu, Ghanské republice.

V průběhu roku se tento občan České republiky přesouvá mezi ČR a Ghanou, kde se vždy zdržuje nějaký čas za účelem zajištění veškerých nezbytných pracovních povinností.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že občan ČR eviduje příjmy z obou těchto zmíněných států, tím se stává také poplatníkem daně z příjmů fyzických osob podle platné české i ghanské legislativy.

V rámci České republiky má poplatník pouze příjmy ze závislé činnosti. Poplatník v tomto případě pobírá odměny člena orgánu právnické osoby dle § 6 odst. 1 písm. c) 1. ZDP, a podle § 6 odst. 2 ZDP ho lze označovat jako zaměstnance.

Poplatník soustřeďuje svůj zájem hlavně na území Ghanské republiky, kde spolupracuje s právnickou osobou a pobírá zde příjmy v podobě licenčních poplatků, dividend, úroků a obdobně jako v ČR také odměny člena orgánu právnické osoby.

Příjmy z licenčních poplatků jsou dle české legislativy definovány § 7 odst. 2 písm. a) ZDP, které nepatří do příjmů uvedených v § 6 ZDP, a jsou to příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně příbuzných práv autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem. Smlouva o zamezení dvojího zdanění definuje licenční poplatky ve svém Článku 12 odst. 3 písm. a), kdy výraz „licenční poplatky“ označuje jako platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů, a filmů nebo pásek pro televizní nebo rozhlasové vysílání, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo postupu nebo za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké. V případě poplatníka se jedná o průmyslová práva, souvisejí s vlastnictvím obchodní značky, kterou propůjčuje ghanské společnosti. Nutno ještě dodat, že poplatník současně s příjmy z licenčních poplatků eviduje i náklady související s vlastnictvím průmyslových práv. Tyto náklady dosahují roční výše 20 % z celkového obdrženého příjmu. Jedná se například o náklady spojené s administrativou a vedením účetnictví.

Dividendy, které poplatník pobírá z důvodu držby majetkových cenných papírů ghanské společnosti, lze v českém zákoně o dani z příjmu hledat v příjmech z kapitálového majetku. Jedná se o § 8 odst. 1 písm. a), kdy příjmem z kapitálového majetku, pokud to není příjem dle § 6 a § 7 ZDP, jsou podíly na zisku z obchodních korporací a úroky z držby cenných papírů. Dle Smlouvy mezi ČR a Ghanou lze výraz „dividendy“ označit jako příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i příjmy z jiných práv na společnosti a jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako

příjmy z akcií podle právních předpisů státu, jehož je společnost, která rozdílí zisk nebo provádí platbu, rezidentem, jak je uvedeno v Článku 10 odst. 3 této smlouvy.

Úroky jsou, opětovně jako dividendy, příjmem z kapitálového majetku a jsou daněny dle § 8. Konkrétně se jedná o § 8 odst. 1 písm. g) úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů nebo zápůjček. Smlouva o zamezení dvojího zdanění ve svém Článku 11 odst. 4 říká, že výraz „úroky“ označuje příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně prémie a výher, které se vážou k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům. Penále ukládané za pozdní platbu se nepovažuje za úroky pro účely tohoto článku. Výraz „úroky“ nezahrnuje žádnou část příjmu, která je považována za dividendu podle ustanovení Článku 10 odstavce 3.

Poslední zmiňovanou položkou jsou příjmy ze závislé činnosti ve formě odměny člena orgánů právnické osoby, již výše specifikované dle české legislativy. V rámci mezinárodní smlouvy se jedná o Článek 14, tedy o platy, mzdy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání.

Sestavením jednotlivých blíže zkoumaných situací poplatníka je sledován výhradně vliv mezinárodní smlouvy na jeho konečné příjmy, proto je v modelových situacích využívána pouze základní sleva na dani, a to na poplatníka. Z identických důvodů zde není podrobněji zkoumána poplatníková povinnost k institutu sociálního a zdravotního pojištění. Jednotlivé kalkulace tedy obsahují pouze sociální a zdravotní pojištěním pro potřeby výpočtu daňové povinnosti a zajištění čistého příjmu poplatníka.

Téměř celá praktická část diplomové práce bude počítána v tuzemské měně, české koruně. Přesto bude pro přepočet české koruny na ghanské Cedi využíván kurz v nepřímé kotaci 0,198504 GHS/CZK platné k datu 18. srpna 2017.

Praktická část řeší čtyři základní situace, které se občana České republiky evidujícího příjmy na území jak České republiky, tak Ghany, mohou týkat. Každé variantě je poté věnována samostatná podkapitola. V první variantě je řešena situace, kdy je poplatník rezidentem ČR dle § 2 odst. 2 ZDP. Zákon říká, že poplatník je daňovým rezidentem České republiky, pokud má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje. Takovýto daňový rezident má daňovou povinnost ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů ze zahraničí. První varianta obsahuje také skutečnost, že Česká republika nemá uzavřenu mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Ghanskou republikou.

Druhá varianta již otáčí situaci poplatníka, kdy je stále rezidentem ČR dle § 2 odst. 2 ZDP, ale již vstoupila v platnost Smlouva mezi Českou republikou a Ghanou.

Jak v případě mezinárodních smluv, tak i dle § 2 ZDP je poplatník rezidentem daného státu, pokud se na jeho území obvykle zdržuje. Pojem „obvykle zdržuje“ je definován v § 2 odst. 4 ZDP jako pobývání na území daného státu alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích. Tentýž paragraf definuje i pojem bydliště, což je místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Aby ohledně specifikace stálého bytu nedocházelo k rozporům, vyjádřilo se Generální finanční ředitelství ČR ve věci vymezení daného pojmu i ve svém pokynu D-22.

Z výše uvedeného je naprosto zřejmé, že v mnoha případech dochází u poplatníků k dvojímu rezidenství. Podle mezinárodní smlouvy je výraz „rezident“ označení pro každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria.

Varianta číslo tři se věnuje zdanění v případě, kdy dochází u poplatníka k naplnění podmínek rezidenství v obou státech, ovšem za předpokladu, že obě země z hlediska správy daní zatím nespolupracují.

Poslední čtvrtou uvažovanou variantou je situace, kdy poplatník opětovně naplňuje podmínky rezidentury v obou státech. Tentokrát je však již platná a účinná smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou republikou a Ghanou.

4.2 Daňová povinnost rezidenta ČR v důsledku neuzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění

V této podkapitole je kalkulován příjem poplatníka, který je rezidentem České republiky dle § 2 odst. 2 ZDP. Současně se poplatník nachází v situaci, kdy nemůže čerpat výhod, které mu umožňuje smlouva o zamezení dvojího zdanění, jelikož v tomto případě zmiňovaná smlouva není mezi Českou republikou a Ghanou podepsána.

4.2.1 Daňová povinnost rezidenta ČR v Ghaně

V první tabulce čtvrté kapitoly jsou uvedeny veškeré příjmy, náklady i daňové povinnosti poplatníka příslušící mu ze zdrojů na území Ghanské republiky.

Úvodem je nutné říci, že u ghanského nerezidenta je pro účely zdanění právě příjmů ze závislé činnosti, dividend, úroků a licenčních poplatků, využíváno srážkové daně. Poplatníkův příjem je zdaněn u zdroje a zdanění je tímto konečné.

Prvotně je uvažována situace, kdy je poplatník *zaměstnán* a plyne mu příjem v podobě odměny člena orgánu právnické osoby rovnající se 800 000 Kč ročně. Dle veškerých dostupných informací dosahuje srážková daň pro zdanění tohoto příjmu výše 20 %. Přepočteno na české Koruny je konkrétní daňová povinnost 160 tis. Kč. Zbýlý čistý příjem poplatníka, jímž bude disponovat po zdanění, je 640 tis. Kč.

Dalším příjmem rezidenta ČR je příjem z *dividend*. Dividendy jsou sice daněny tak jako v České republice srážkovou daní, legislativy se ale rozcházejí v procentní sazbě. V Ghaně je to pouhých 8 %, namísto tuzemských 15 %. Poplatníkovi na základě jeho majetkové účasti v ghanské společnosti náleží roční příjem v hrubé výši 1 000 000 Kč. I z pohledu uplatnění nákladů se ghanská legislativa shoduje s tou českou, jelikož náklady na dividendy nejsou daňově uznatelné. Daň je proto ve výši 80 tis. Kč a výsledný čistý příjem je 920 000 Kč.

Příjmy z *úroků* poskytnuté půjčky jsou daněny také 8% srážkovou daní. Hrubý roční příjem poplatníka je 1 000 000 Kč. Z pohledu uplatnění nákladů se rezident ČR dostává do obdobné situace, jako v případě dividend. Náklady nelze uplatnit, a proto je daň vypočítávána ze základu 1 mil. Kč. Výsledná daňová povinnost je 80 000 Kč. Čistý příjem poplatníka je 920 000 Kč.

Tabulka 4.1 Zdanění příjmů rezidenta ČR z Ghanské republiky srážkovou daní bez podepsané Smlouvy

Příjem z Ghanské republiky daněný srážkovou daní	
Popis	částka v CZK
Odměny člena orgánu právnické osoby	
Hrubý příjem	800 000 Kč
Srážková daň (20 %)	160 000 Kč
Čistý příjem po odečtení srážkové daně	640 000 Kč
Dividendy	
Hrubý příjem	1 000 000 Kč
Srážková daň (8 %)	80 000 Kč
Čistý příjem po odečtení srážkové daně	920 000 Kč
Úroky	
Hrubý příjem	1 000 000 Kč
Srážková daň (8 %)	80 000 Kč
Čistý příjem po odečtení srážkové daně	920 000 Kč
Licenční poplatky	
Hrubý příjem	1 000 000 Kč
Náklady	200 000 Kč
Příjem po odečtení nákladů	800 000 Kč
Srážková daň (15 %)	150 000 Kč
Čistý příjem po odečtení nákladů a srážkové daně	650 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše příjmů ve formě **licenčních poplatků** je ročně také 1 mil Kč. Příslušná částka je daněna dle ghanských zákonů 15 % sazbou. I ve třetím případě poplatníkovu příjmu nelze uplatnit náklady na dosažení, zajištění a udržení. Příjem vstupující jako základ pro srážkovou daň je 1 mil. Kč. Odvod v podobě srážkové daně dosahuje výše 150 000 Kč. Obdržený čistý příjem poplatníka je v přepočtu však pouze 650 000 Kč, jelikož je čistý příjem ponížen nejen o správcem daně sraženou daň, ale i o náklady na tyto licenční poplatky, které přestože nejsou daňově uznatelné, poplatník musí zaplatit. I v tomto případě je zdanění konečné.

Tabulka 4.2 navazuje svým obsahem na tabulku 4.1 a podává souhrnné informace ohledně výsledných příjmů, uplatněných nákladů, daňové povinnosti a čistého příjmu. Z tabulky lze vyčíst celkovou výši ročního hrubého příjmu z Ghany, který v součtu činí 3 800 000 Kč. Náklady poplatníka jsou 200 000 Kč. Přestože veškeré příslušné náklady jsou daňově neuznatelné, poplatník, jak již bylo uvedeno výše, tyto prostředky musí vynaložit, a proto s nimi nelze v případě čistého příjmu poplatníka kalkulovat. Hrubý příjem je tedy nutné o tyto náklady ponížit. Současně je od hrubého příjmu odečtena suma srážkové daně

vypočtená pro jednotlivé příjmy plynoucí z Ghany. Konečný čistý příjem poplatníka, který bude připsán ve prospěch jeho účtu, je 3 130 000 Kč.

Tabulka 4.2 Souhrn příjmů rezidenta ČR z Ghanské republiky zdaněných srážkovou daní bez podepsané Smlouvy

Celkem příjem z Ghanské republiky daněný srážkovou daní	
Celkový hrubý příjem	3 800 000 Kč
Celkové náklady	200 000 Kč
Celkový příjem po odečtení nákladů	3 600 000 Kč
Srážková daň celkem	470 000 Kč
Celkový čistý příjem po odečtení srážkové daně	3 130 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

4.2.2 Daňová povinnost rezidenta ČR v České republice

V tabulce 4.3 je uveden přehled daňové povinnosti poplatníka, která vyplývá z českého zákona o dani z příjmů. Jelikož se jedná o rezidenta ČR, poplatník zdaní ve své zemi nejen příjmy plynoucí z České republiky, ale i příjmy, které obdržel v Ghaně.

Řádek **DZD** § 6 odst. 12 tabulky 4.3 ukazuje příjem poplatníka ze závislé činnosti provozované v České republice, daněné podle § 6 odst. 12 ZDP. Dle ustanovení zákona je nutné uvést do přiznání k dani hrubý příjem poplatníka, v tomto případě tedy 0,5 mil. Kč za zdaňovací období, jímž je kalendářní rok. Příjem je navýšen o zdravotní a sociální pojistné hrazené zaměstnavatelem ve výši 9 % a 25 % hrubé mzdy poplatníka. Tímto vznikne poplatníkovi tzv. superhrubá mzda, která je dílčím základem daně ze samostatné činnosti pro výpočet daně z příjmů fyzických osob.

Jak již bylo uvedeno výše poplatník je rezidentem ČR, podle ZDP musí uvést daňový subjekt ve svém přiznání k dani z příjmů za dané zdaňovací období veškeré své celosvětové příjmy. Právě § 6 odst. 13 ZDP se věnuje příjmům ze zahraničí v rámci závislé činnosti a říká, že jedná-li se o příjem plynoucí ze zdrojů v zahraničí, je u poplatníka základem daně jeho příjem ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, zvýšený o povinné pojistné podle odstavce 12 a snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí. V případě tohoto konkrétního poplatníka plyne tento příjem z titulu člena orgánu právnické osoby sídlící v Ghaně. Hrubý příjem ze zahraničí tedy činí v přepočtu na české koruny 800 000 Kč. Hrubá mzda je následně navýšena o povinné pojistné, které je vyčísleno na 272 000 Kč za rok. Dle výše uvedené citace zákona o dani z příjmu je možné hrubý příjem poplatníka navýšeného o povinné pojistné ponížít o daň zaplacenou v zahraničí. Jedná se ale pouze o daň, která byla poplatníkovi sražena v rámci

závislé činnosti. V tomto případě je tedy odečtena částka pouhých 160 000 Kč, nikoli výsledná srážková daň 470 000 Kč z tabulky 4.2. Superhrubá mzda z příjmů ze zahraničí je rovna 912 000 Kč.

Řádek **DZD** § 6 je součtovým řádkem a reflektuje sumu příjmů ze závislé činnosti obdrženou z tuzemska a zahraničí. Dílčí základ daně ze závislé činnosti tedy činí 1 582 000 Kč.

Na následujícím řádku **DZD** § 7 odst. 2 písm. a) lze vidět příjem v podobě průmyslového vlastnictví, tedy licenčních poplatků. Příjem z Ghanské republiky byl ve výši 1 000 000 Kč za rok. V kapitole 4.2.1 je uvedeno, že poplatník má celkové náklady spojené s licenčními poplatky ve výši 200 000 Kč. Na základě platné české legislativy si může poplatník v rámci jeho příjmů ze samostatné činnosti vybrat, zda bude uplatňovat náklady ve skutečně vynaložené výši nebo v rámci paušálu. Podle § 7 odst. 7 písm. d) si může poplatník uplatnit 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč. V tomto případě tedy náklady nepřekročí zákonem stanovenou hranici a poplatník si bude smět uplatnit paušální náklady v plné výši 400 000 Kč. Režim paušálu je pro poplatníka výhodnější a jeho dílčím základem daně bude 600 000 Kč, nikoli 800 000 Kč, kde daňový subjekt uplatňuje skutečně vynaložené náklady.

Od roku 2013 je v ZDP ustanovení o solidární dani. Toto navýšení daně je ukotveno v § 16a. Solidární daň je poplatník povinen odvést do státního rozpočtu v situaci, pokud suma jeho ročního příjmu se závislé a samostatné činnosti převyší zákonem stanovenou hranici. Tato hranice byla pro rok 2017 stanovena na 1 355 136 Kč. Hranice pro výpočet solidární daně není určena náhodně, jedná se totiž o 48 násobek průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení. V tabulce 4.3 je na řádku **ZD** § 6-7 uveden součet právě dílčích základů daně ze závislé a samostatné činnosti konkrétního daňového subjektu. Příjem v této chvíli dosahuje výše 1 900 000 Kč. Hranice pro výpočet solidární daně tedy byla překročena o 544 864 Kč. Daň pro účely výpočtu solidární daně se však vypočítá pouze z kladného rozdílu ročního hrubého příjmu poplatníka skládajícího se z hrubých příjmů ze závislé a samostatné činnosti a hraniční hodnoty určené jako 48 násobek průměrné mzdy. Superhrubá mzda poplatníka v tomto případě nehraje žádnou roli. Solidární daň je tedy stanovena z částky necelých 0,55 mil Kč. Sazba daně je 7 % z tohoto kladného rozdílu.

Na dalším řádku tabulky 4.3 **DZD** § 8 odst. 1 písm. a) a g) jsou uvedeny příjmy plynoucí z Ghany v podobě dividend a úroků. Je nutné poukázat na skutečnost, že pokud se jedná o

příjem z dividend plynoucích poplatníkovi na území ČR, jsou příjmy zdaněny srážkovou daní ve výši 15 % již u zdroje a tyto příjmy se v daňovém přiznání poplatníka neuvádějí.

Tabulka 4.3 Zdanění příjmu rezidenta ČR v České republice bez podepsané Smlouvy

Příjem z České republiky	
DZD § 6 odst. 12	
Hrubý příjem	500 000 Kč
Odvody na pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění	170 000 Kč
Superhrubá mzda	670 000 Kč
DZD § 6 odst. 13	
Hrubý příjem	800 000 Kč
Odvody na pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění	272 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí (Ghana)	160 000 Kč
Superhrubá mzda	912 000 Kč
DZD § 6	1 582 000 Kč
DZD § 7	
Licenční poplatky § 7 odst. 2 písm. a)	600 000 Kč
DZD § 7	600 000 Kč
Solidární daň § 16a	
ZD § 6-7	1 900 000 Kč
48 násobek průměrné mzdy § 16a odst. 2 písm. b)	1 355 136 Kč
Kladný rozdíl § 16a odst. 2	544 864 Kč
Daň (7%) § 16a	38 140 Kč
DZD § 8	
Dividendy § 8 odst. 1 písm. a)	1 000 000 Kč
Úroky § 8 odst. 1 písm. g)	1 000 000 Kč
DZD § 8	2 000 000 Kč
ZD § 6-10	4 182 000 Kč
Daň (15%)	665 400 Kč
Slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů FO § 35ba	
Sleva na poplatníka § 35ba odst. 1 písm. a)	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	640 560 Kč
Čistý příjem poplatníka	-195 560 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Jelikož se jedná o příjem ve formě dividend poplatníka, jež je rezidentem ČR, a tento příjem mu plyne ze zahraničí, musí tento příjem zdanit jak podle platné legislativy daného státu, ze kterého tento příjem pochází, v tomto případě z Ghany, tak na území ČR.

Díky této skutečnosti se v ročním daňovém přiznání z daně z příjmů poplatníka objeví i peněžní příjem z dividend. ZDP ve svém § 8 neumožňuje poplatníkům uplatnit výdaje, a to podle § 8 odst. 4, který říká, že plynou-li tyto příjmy ze zdrojů ze zahraničí, jsou nesnížené o výdaje základem daně (dílčím základem daně). Celkový příjem z kapitálového majetku tedy činí 2 000 000 Kč.

Na základě uvedených příjmů a k nim uplatněných nákladů je v tabulce 4.3 na řádku **ZD_{§ 6-10}** uveden základ daně pro výpočet výsledné daňové povinnosti. Ten činí 4 182 000 Kč.

Sazba daně je u fyzických osob podle § 16 ZDP 15 %. Daň před uplatněním slev a daňových zvýhodnění činí 665 400 Kč. Poplatník neuplatňuje žádné položky snižující základ daně a současně čerpá pouze základní slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč. Využívány nejsou ani daňová zvýhodnění. Základ daně bude tedy snížen o částku 24 840 Kč. Výsledná daňová povinnost bude 640 560 Kč. Z výše uvedeného vyplývá, že čistý příjem poplatníka z příjmů plynoucích mu na území ČR, a po odvodu zákonem stanoveného zdravotního a sociálního pojištění, je -195 560 Kč. Tuto skutečnost lze jednoduše vysvětlit tak, že poplatník má na území ČR pouze příjem v podobě závislé činnosti, tedy 500 000 Kč. Ve svém přiznání však poplatník uvádí i příjmy z Ghany, které v konečném důsledku navyšují základ daně. Poplatník tedy odvede správci daně více, než na území svého rezidentského státu vydělá.

4.2.3 Dílčí komparace

Tabulka 4.4 je komparací příjmů na území České republiky a na území Ghany. Celkový hrubý příjem poplatníka z Ghanské republiky je 3 800 000 Kč a současně je jeho daňová povinnost 470 000 Kč. Čistý příjem je roven 3 130 000 Kč. Takto poplatníkem zaplacená daň v zahraničí, nehledě na to, že se jedná o srážkovou daň, v daném zdaňovacím období nijak nepomohla ke snížení daňové povinnosti, jak tomu bude např. v kapitole 4.3.2, kde bude tato situace blíže vysvětlena. Možnou útečkou poplatníka však může být fakt, že takto zaplacenou daň z příjmu v zahraničí si může poplatník uplatnit v následujícím zdaňovacím období jako náklad, a to dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP za předpokladu, že se jedná o příjem, který se zahrnuje do základu daně, popřípadě dílčího základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f.

Tabulka 4.4 Srovnání příjmů rezidenta ČR z Ghanské a České republiky bez podepsané smlouvy

Srovnání celkových celosvětových příjmů poplatníka	
Ghanská republika	
Hrubý příjem	3 800 000 Kč
Daňová povinnost	470 000 Kč
Čistý příjem	3 130 000 Kč
Česká republika	
Hrubý příjem	500 000 Kč
Daňová povinnost (včetně zdr. a soc. poj.)	695 560 Kč
Čistý příjem	-195 560 Kč
Celkem	
Hrubý příjem	4 300 000 Kč
Daňová povinnost (včetně zdr. a soc. poj.)	1 165 560 Kč
Čistý příjem	3 134 440 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Hrubý příjem poplatníka z ČR pouhých 500 000 Kč za rok. Jak již bylo několikrát zmíněno v kapitole 4.2.2, jelikož se jedná o rezidenta ČR a situaci kdy mezi dvěma státy není podepsána smlouva o zamezení dvojího zdanění, musí poplatník zdanit na území ČR veškeré své celosvětové příjmy. V důsledku toho je daňová povinnost vyšší, než je samotný příjem na straně poplatníka. Z tohoto důvodu se poplatník dostává na území ČR do záporných hodnot a zaplatí více, než obdržel.

Řádek **Celkem** tabulky 4.4 je však sumou veškerých příjmů plynoucích poplatníkovi z obou zemí. Hrubý příjem za rok 2017 je tedy 4 300 000 Kč. Celková daň odvedená poplatníkem je 1 165 560 Kč. Čistý příjem poplatníka činí 3 134 440 Kč.

4.3 Daňová povinnost rezidenta ČR v důsledku uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Další modelovým příkladem je situace, kdy je poplatník opětovně rezidentem České republiky, jemuž plynou příjmy jak na území ČR, tak ze zahraničí. Rozdílem je již podepsaná smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Ghanou a poplatník může využít nadřazenosti této mezinárodní smlouvy nad českým i ghanským legislativním systémem a pobírat veškeré výhody z ní plynoucí.

4.3.1 Daňová povinnost rezidenta ČR v Ghaně

Jako první je opětovně uvedena tabulka, kde je vyčíslena daňová povinnost poplatníka na území Ghanské republiky.

Znovu se jedná o nerezidenta Ghany, proto je na veškeré uvedené příjmy aplikována srážková daň v příslušné výši a zdanění je konečné.

Poplatník v tabulce 4.5 eviduje peněžní příjmy ze zahraničí ve formě **odměny člena orgánu právnické osoby**. Jeho roční hrubý příjem z této závislé činnosti činí 800 000 Kč. Srážková daň sražená a odvedená u zdroje je ve výši 20 %, konkrétně 160 000 Kč. Čistý příjem poplatníka po odečtení 20% srážkové daně je 640 000 Kč.

Dále má poplatník právo na **dividendy** z titulu držby majetkových cenných papírů ghanské společnosti. Hrubý roční příjem činí 1 mil. Kč. Jako v předcházející modelové situaci není možné uplatnit náklady související s tímto příjmem. Srážková daň uvalená v Ghaně na příjmy z dividend činí 8 %. Poprvé je zde místo, kde lze aplikovat smlouvu o zamezení dvojího zdanění. K příjmu z dividend lze použít ustanovení Článku 10 Smlouvy znějící: „Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě. Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 6 procent hrubé částky dividend.“ Maximální možná sazba je tedy omezena na 6 %. Toto ustanovení zcela mění situaci. Z původních 80 tis. Kč odvedených na dani se po podpisu Smlouvy stalo 60 tis. Kč. Poplatník tedy v důsledku optimalizace své daňové povinnosti uplatní nižší sazbu daně ve výši 60 000 Kč. Čistý příjem poplatníka z titulu dividend v této chvíli činí 940 000 Kč.

V další části tabulky 4.5 je uveden příjem plynoucí poplatníkovi z úroků za poskytnutou půjčku ghanské společnosti. Příjem v hrubé výši činí 1 000 000 Kč. V oblasti zdanění úroků se angažuje Článek 11 Smlouvy definující, že úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě. Tyto úroky však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník úroků je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 10 procent hrubé částky úroků. Zde dochází k opačné situaci, než jaká nastala u dividend. Příjem poplatníka je v Ghanské republice zdaněn 8% srážkovou daní. Smlouva však stanovuje maximální sazbu daně ve výši 10 %. Racionálně uvažující poplatník nevyužije ustanovení Článku 11 Smlouvy, ale zdaní svůj příjem standardně podle ghanské daňové legislativy. Výsledná daňová povinnost je v případě úroků opětovně 80 tis. Kč. Čistý příjem daňového subjektu je 920 000 Kč.

Poslední položkou příjmů plynoucích z dotčeného afrického státu je příjem v podobě **licenčních poplatků**. I této oblasti je věnován jeden z článků smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a to konkrétně Článek 12 nesoucí název „Licenční poplatky a poplatky za služby“. Ten říká, že licenční poplatky a poplatky za služby mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě. Dále však uvádí, že tyto licenční poplatky a poplatky za služby však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků nebo poplatků za služby je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 8 procent hrubé částky licenčních poplatků nebo poplatků za služby.

U modelové situace je poplatníkův hrubý příjem opětovně 1 mil. Kč. V této kategorii příjmů má poplatník náklady související s příjmy z licenčních poplatků ve výši 20 % hrubého příjmu, konkrétně tedy 200 tis. Kč. Srážková daň je 15 % hrubého příjmu z licenčních poplatků. Smlouva o zamezení dvojího zdanění však stanovuje, jak již bylo uvedeno výše, že daň nepřesáhne 8 procent. Poplatník tedy přijde o částku pouhých 80 tis. Kč, kterou odvede ghanskému správci daně. Celkový čistý příjem po odečtení srážkové daně a nákladů bude ve výši 720 tis. Kč.

Tabulka 4.5 Zdanění příjmů rezidenta ČR z Ghanské republiky srážkovou daní s podepsanou Smlouvou

Příjem z Ghanské republiky daněný srážkovou daní	
Popis	částka v CZK
Odměny člena orgánu právnické osoby	
Hrubý příjem	800 000 Kč
Srážková daň _(20 %)	160 000 Kč
Čistý příjem po odečtení srážkové daně	640 000 Kč
Dividendy	
Hrubý příjem	1 000 000 Kč
Srážková daň _(8 %)	80 000 Kč
Maximální sazba srážkové daně dle Smlouvy _(6 %)	60 000 Kč
Daňová povinnost	60 000 Kč
Čistý příjem po odečtení srážkové daně	940 000 Kč
Úroky	
Hrubý příjem	1 000 000 Kč
Srážková daň _(8 %)	80 000 Kč
Maximální sazba srážkové daně dle Smlouvy _(10 %)	100 000 Kč
Daňová povinnost	80 000 Kč
Čistý příjem po odečtení srážkové daně	920 000 Kč
Licenční poplatky	
Hrubý příjem	1 000 000 Kč
Náklady	200 000 Kč
Příjem po odečtení nákladů	800 000 Kč
Srážková daň _(15 %)	150 000 Kč
Maximální sazba srážkové daně dle Smlouvy _(8 %)	80 000 Kč
Daňová povinnost	80 000 Kč
Čistý příjem po odečtení nákladů a srážkové daně	720 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 4.6 je sestavena pro přehlednost a jedná se o sumarizaci veškerých hrubých příjmů evidovaných poplatníkem spolu s příslušnými náklady, srážkovou daní a čistými příjmy.

Hrubý příjem činí 3 800 000 Kč. Náklady s ním spojené činí 200 tis. Kč. Příjem po odečtení nákladů je ve výši 3,6 mil. Kč. Do této chvíle byla tabulka totožná s tabulkou 4.1. V řádku srážkové daně zaplacené v Ghaně však již dochází k odchylkám způsobeným vymezení maximální hranice pro sazbu daně, kterou lze uvalit na příjmy dle Smlouvy. Srážková daň je momentálně na částce 380 tis. Kč. V minulém modelovém příkladu byla částka sražená poplatníkovi o 90 tis. Kč vyšší, tedy 470 000 Kč. Konečný čistý příjem poplatníka z Ghany je tedy 3 220 000 Kč.

Tabulka 4.6 Souhrn příjmů rezidenta ČR z Ghanské republiky zdaněných srážkovou daní s podepsanou Smlouvou

Celkem příjem z Ghanské republiky daněný srážkovou daní	
Celkový hrubý příjem	3 800 000 Kč
Celkové náklady	200 000 Kč
Celkový příjem po odečtení nákladů	3 600 000 Kč
Srážková daň celkem	380 000 Kč
Celkový čistý příjem po odečtení srážkové daně	3 220 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.2 Daňová povinnost rezidenta ČR v České republice

Poplatník již splnil svou daňovou povinností vůči ghanskému správci daně a v návaznosti na tuto skutečnost musí odvést daň i v rámci ČR.

Daňová povinnost v situaci již platné Smlouvy a rezidenství poplatníka v ČR prezentována v tabulce 4.7.

Povinností poplatníka je opětovně uvedení veškerých celosvětových příjmů plynoucích mu ze zahraničí i v rámci ČR do svého daňového přiznání.

V tabulce 4.7 je první řádek **DZD** § 6 odst. 12 věnován příjmům dne § 6 odst. 12 ZDP. Příjem pochází ze závislé činnosti vykonávané na území České republiky. Tento roční příjem dle přehledu o zdanitelných příjmech, který byl poplatníkovi za zdaňovací období vystaven jeho zaměstnavatelem, dosahuje výše 500 000 Kč. Na základě platné legislativy v roce 2017 je příjem navýšen o odvody na sociálním a zdravotním pojištění hrazené zaměstnavatelem ve výši 25 % a 9 %. Poplatník tedy dosáhnul superhrubé mzdy ve výši 670 000 Kč.

V této chvíli se výsledky tabulky 4.7 začínají rozcházet s tabulkou 4.3 v kapitole 4.2.2. Již na první pohled je zřejmé, že ze zdanění v ČR byly vypuštěny příjmy ze závislé činnosti na území Ghany. Tato skutečnost nastala díky podpisu smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou a Ghanskou republikou.

Samotnému nezahrnutí příjmů ze závislé činnosti se věnuje nejen mezinárodní smlouva, ale je zde zainteresován i samotný ZDP.

Smlouva, která se věnuje příjmům ze zaměstnání ve svém Článku 14, říká, že platy, mzdy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání, podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud zaměstnání není vykonáváno ve druhém smluvním státě. Je-li tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny z něj pobírané zdaněny v tomto druhém státě. Jednodušeji řečeno, příjem poplatníka je zdaněn v tom státě, ve kterém je závislá činnost vykonávána. Dále se Smlouva ve svém Článku 21 obecně věnuje metodě zamezení dvojího zdanění, která je v rámci těchto dvou zemí využívána. Konkrétně

tento článek říká, že s výhradou ustanovení právních předpisů České republiky týkajících se vyloučení dvojího zdanění, je v případě rezidenta České republiky dvojí zdanění vyloučeno následovně. Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům zahrnout do daňového základu, ze kterého se takové daně ukládají, části příjmu nebo zisku ze zcizení majetku, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy rovněž zdaněny v Ghaně, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku rovnající se dani zaplacené v Ghaně. Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne tu část české daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjem nebo zisk ze zcizení majetku, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn v Ghaně. Přestože v rámci mezinárodního zdanění hovoří smlouva o metodě zápočtu, která byla blíže popsána v kapitole 2.3.1, v oblasti samostatných příjmů lze v rámci české legislativy využít ve prospěch poplatníka § 38f o vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí. Konkrétně ve svém odst. 4 tento paragraf říká, že příjmy ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, plynoucí rezidentům ČR od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je taková činnost vykonávána, a příjmy ze závislé činnosti pro takového zaměstnavatele jdou k tíži stále provozovny umístěné ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se v České republice vyjímají ze zdanění za předpokladu, že uvedené příjmy byly ve státě zdroje zdaněny.

Poplatník tedy za předpokladu, že zdanil své příjmy ze závislé činnosti na území Ghany, již nemusí své příjmy dle § 6, plynoucí mu ze zahraničí, uvádět ve svém daňovém přiznání pro českého správce daně. Nejen, že vynětí zahraničního příjmu sníží daňovou povinnost poplatníka ze závislé činnosti, ale bude mít za následek i další daňové konsekvence, např. v oblasti solidární daně. Současně se tato skutečnost projeví i v celkové výši daňové povinnosti poplatníka.

V řádku **DZD**_{§7} jsou uvedeny příjmy poplatníka z licenčních poplatků plynoucích z vlastnictví ochranné známky. V případě příjmů ze samostatné činnosti bohužel nelze aplikovat § 38f odst. 4, jelikož se zde hovoří pouze o příjmech ze závislé činnosti. Dílčí základ daně ze samostatné činnosti bude po uplatnění 40% výdajů formou paušálu totožný, jako v případě tabulky 4.3, tedy 600 000 Kč.

Tabulka 4.7 Zdanění příjmu rezidenta ČR v České republice s podepsanou Smlouvou

Příjem z České republiky	
DZD § 6 odst. 12	
Hrubý příjem	500 000 Kč
Odvody na pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění	170 000 Kč
Superhrubá mzda	670 000 Kč
DZD § 6	670 000 Kč
DZD § 7	
Licenční poplatky § 7 odst. 2 písm. a)	600 000 Kč
DZD § 7	600 000 Kč
Solidární daň § 16a	
ZD § 6-7	1 100 000 Kč
48 násobek průměrné mzdy § 16a odst. 2 písm. b)	1 355 136 Kč
Kladný rozdíl § 16a odst. 2	- Kč
Daň (7%) § 16a	0 Kč
DZD § 8	
Dividendy § 8 odst. 1 písm. a)	1 000 000 Kč
Úroky § 8 odst. 1 písm. g)	1 000 000 Kč
DZD § 8	2 000 000 Kč
ZD § 6-10	3 270 000 Kč
Daň (15%)	490 500 Kč
Zápočet daně zaplacené v zahraničí	
Skutečně zaplacená daň v zahraničí	220 000 Kč
Koeficient zápočtu	85,63 %
Maximální částka k uplatnění	420 000 Kč
Uznatelná daň zaplacená v zahraničí	220 000 Kč
Daňová povinnost po zápočtu	270 500 Kč
Slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů FO § 35ba	
Sleva na poplatníka § 35ba odst. 1 písm. a)	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	245 660 Kč
Čistý příjem poplatníka	199 340 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Další změnou oproti tabulce 4.3 je již výše nastíněné nepřekročení hranice pro povinnost odvodu solidární daně uvedená na řádku **Solidární daň** § 16a tabulky 4.7. Při součtu hrubých příjmů z dílčích základů daně ze závislé a samostatné činnosti se poplatník dostane na částku 1,1 mil. Kč. 48 násobek průměrné mzdy, jež je hranicí pro výpočet solidární daně, je ve výši 1 355 136 Kč. Do překonání této hranice poplatníkovi chybí ještě cca 255 tis. Kč. Celková daňová povinnost je ve svém výsledku opětovně o nějakou částku ponížena ve prospěch poplatníka daně z příjmů fyzických osob.

Další řádky tabulky 4.7 odpovídají řádkům tabulky 4.3. Příjmy z úroků a dividend daněných dle české legislativy podle jednotlivých odstavců § 8 dávají v součtu dílčí základ daně 2 mil. Kč.

Řádek **ZD** § 6-10 tabulky 4.7 ukazuje základ daně poplatníka z příjmů z § 6 až § 10 ZDP. Již zde je zřetelné, že ZD se oproti předcházející modelové situaci liší o necelý 1 mil. Kč. Konkrétně lze prospěch poplatníka v oblasti základu daně vyčíslit na 912 000 Kč. Poplatníkův základ daně dle § 6 až 10 je 3 270 000 Kč.

Na řádku **Daň** (15%) je stanovena daňová povinnost rezidenta ČR. Daň byla při sazbě 15 % daně dle § 16 ZDP stanovena na 490 500 Kč.

Ještě předtím, než je daňová povinnost poplatníka ponížena o základní slevu na poplatníka, je daň ve výši 490 500 Kč snížena o daň zaplacenou v zahraničí.

Jak již bylo uvedeno výše, Smlouva umožňuje poplatníkovi snížit na území jeho rezidentského státu svou daňovou povinnost o daň zaplacenou v zahraničí, konkrétně formou zápočtu. Ustanovení uvedeno v Článku 21 Smlouvy o Vyloučení dvojího zdanění.

Konkrétní postup metody zápočtu je uveden i v § 38f odst. 2 ZDP. Ten říká, že při použití metody úplného zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí.

Pro výpočet je nutné si v první řadě vypočítat celkovou daňovou povinnost zaplacenou v zahraničí. Ta je rovna daňové povinnosti z příjmů licenčních poplatků, dividend a úroků. Příjem v podobě závislé činnosti zde nelze zahrnout, jelikož § 38f odst. 3 ZDP definuje příjem pro účely vyloučení dvojího zdanění příjmy podle § 6 odst. 13 ZDP. Tyto příjmy jsou však příjmy ze závislé činnosti plynoucí poplatníkovi ze země, se kterou Česká republika nepodepsala smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Tato modelová situace je však postavena na skutečnosti, že tyto dvě země mají smlouvu o zamezení dvojího zdanění již uzavřenou.

Skutečně zaplacená daň v zahraničí pro účely zápočtu je tedy stanovena ve výši 220 000 Kč. Koeficient zápočtu poté pomáhá určit maximální hranici daňové povinnosti,

kterou si lze uplatnit. Tento koeficient je stanoven jako podíl součtu příjmů poplatníka ze zahraničí ponížený o jejich náklady a základu daně. Koeficient je tedy 85,63 %. Koeficientem je poté násobena částka daňové povinnosti poplatníka a vznikne tak maximální částka, kterou lze u daňového poplatníka započíst. Tou je 420 000 Kč. Ve výsledku však je v příloze č. 3 daňového přiznání, kde jsou uvedeny i ostatní výše zmíněné skutečnosti týkající se zápočtu daně zaplacené v zahraničí, započtena pouze částka skutečně zaplacené daně, jelikož je uplatněna ta nižší z maximální a skutečně zaplacené. Daň stanovená na základě § 16 ZDP je ponížena o částku 220 000 Kč. Výsledná daňová povinnost před uplatněním slev na dani je tedy 270 500 Kč.

Na řádku ***Sleva na poplatníka*** § 35ba odst. 1 písm. a) je následně uvedena sleva na dani, kterou poplatník uplatní v rámci své daňové povinnosti. Konečná výsledná daňová povinnost je rovna 245 660 Kč. Což je rozdíl, bez jedné stokoruny, 395 tis. Kč oproti předcházející variantě. Čistý příjem poplatníka je v této chvíli 199 340 Kč. A v tomto případě se již i přes zaplacení daně a odvodů na zdravotní a sociální pojištění ve výši 4,5 % a 6,5 % dostává poplatník do kladných čísel.

4.3.3 Dílčí komparace

Kapitola 4.3.3 je věnována srovnání celkových celosvětových příjmů poplatníka, jež je rezidentem ČR v rámci jeho příjmů na území Ghany a České republiky.

První část tabulky je zaměřena na příjmy na území státu Ghana. Celková výše hrubých příjmů dosahuje částky 3 800 000 Kč. Výsledná daňová povinnost byla po aplikování jednotlivých článků Smlouvy stanovena na 380 tis. Kč. Čistý příjem poplatníka poté činí 3 220 tis. Kč.

Další část tabulky 4.8 reflektuje příjmy plynoucí poplatníkovi na území ČR. Zde má poplatník pouze příjem ze závislé činnosti dosahující roční výše 500 000 Kč. Výsledná daňová povinnost je celkem 245 660 Kč a po odvodech na zdravotní a sociální pojištění je výsledná částka odvedená do státního rozpočtu 300 660 Kč. Čistý příjem, jak bylo uvedeno v předcházející kapitole, již díky Smlouvě o zamezení dvojího zdanění není záporný, a dosahuje výše 199 340 Kč.

Celkem si poplatník přišel na hrubý příjem 4 300 tis. Kč, odvedl správci daně 680 660 Kč a jeho čistý příjem se rovná 3 619 340 Kč.

Tabulka 4.8 Srovnání příjmů rezidenta ČR z Ghanské a České republiky s podepsanou smlouvou

Srovnání celkových celosvětových příjmů poplatníka	
Ghanská republika	
Hrubý příjem	3 800 000 Kč
Daňová povinnost	380 000 Kč
Čistý příjem	3 220 000 Kč
Česká republika	
Hrubý příjem	500 000 Kč
Daňová povinnost (včetně zdr. a soc. poj.)	300 660 Kč
Čistý příjem	199 340 Kč
Celkem	
Hrubý příjem	4 300 000 Kč
Daňová povinnost (včetně zdr. a soc. poj.)	680 660 Kč
Čistý příjem	3 619 340 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4 Komparace daňové povinnosti rezidenta ČR

Jelikož cílem této diplomové práce je komparace příjmů poplatníka ve světle mezinárodních smluv, konkrétně tedy smlouvy o zamezení dvojího zdanění, je zkoumán rozdíl v daňové povinnosti, pokud Česká republika má nebo nemá uzavřenou smlouvu a zamezení dvojího zdanění se zahraničním státem, z kterého poplatníkovi plynou příjmy.

Tabulka 4.9 je takovou to komparací. V její první části jsou uvedeny celosvětové hrubé příjmy poplatníka dosahující výše 4 300 000 Kč. Tyto příjmy jsou daněny platnou legislativou obou států, jak ČR, tak Ghany, v případě, kdy tyto dva státy mezi sebou nejsou vázány smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Daňová povinnost poplatníka v této situaci dosahuje opravdu vysoké částky v poměru k hrubým příjmům, a to 1 165 560 Kč. Čistý příjem poplatníka je poté 3 134 440 Kč.

Tabulka 4.9 Srovnání rozdílů zdanění rezidenta ČR z Ghanské a České republiky bez a s podepsanou Smlouvou

Srovnání příjmů poplatníka s ohledem na podpis Smlouvy	
Příjem bez podepsané Smlouvy	
Hrubý příjem	4 300 000 Kč
Daňová povinnost	1 110 560 Kč
Čistý příjem	3 189 440 Kč
Příjem s podepsanou Smlouvou	
Hrubý příjem	4 300 000 Kč
Daňová povinnost (včetně zdr. a soc. poj.)	625 660 Kč
Čistý příjem	3 674 340 Kč
Rozdíl	
Hrubý příjem	0 Kč
Daňová povinnost (včetně zdr. a soc. poj.)	484 900 Kč
Čistý příjem	- 484 900 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V další části tabulky jsou uvedeny hrubé příjmy poplatníka, jež dosahují stejné výše, jako v předcházejícím případě. V této situaci je ale již platná smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Ghanskou republikou. Daňová povinnost je zde o poznání nižší, a to 680 660 Kč.

Poplatník dosáhl daňové úspory 484 900 Kč v případě, kdy poplatník získává své příjmy ze státu, který v mezinárodní oblasti zdanění příjmů spolupracuje s Českou republikou.

Není pochyb, že takováto mezinárodní smlouva je bezesporu velkým přínosem nejen pro tohoto konkrétního poplatníka, ale i pro poplatníka jako takového.

4.5 Daňová povinnost rezidenta ČR/GHA v důsledku neuzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Doposud se v rámci modelových situací kalkulovalo pouze s možností, že poplatníkem daně z příjmů fyzických osob je rezident ČR. Existují ale případy, a není jich malé množství, kdy poplatník splňuje podmínky rezidentury obou zemí. Takováto teoretická situace je prezentována v kapitole 4.6, kdy je poplatník rezidentem České republiky a současně Ghany, ale oba tyto státy zatím nespolečně spolupracují v oblasti správy daní z příjmů.

Poplatník je tedy, jak již bylo uvedeno výše, rezidentem České republiky dle platné legislativy, konkrétně § 2 odst. 2, tak i dle platné legislativy státu, ze kterého poplatník eviduje příjmy, v případě této diplomové práce je to legislativa Ghanské republiky.

Takovéto rezidenství může být způsobeno např. jednoduchým faktorem, kdy poplatník má sice k dispozici byt a středisko zájmu v jednom státě, bohužel se z hlediska zajištění příjmů zdržuje na území druhého státu více jak 183 dní v roce.

Jak již bylo uvedeno v kapitole 4.1 je rezident povinen dle § 2 odst. 2 ZDP splnit svou daňovou povinnost vůči danému státu ze svých příjmů na území tohoto státu, ale i ze zdrojů plynoucích mu ze zahraničí.

4.5.1 Daňová povinnost rezidenta ČR/GHA v Ghaně

Díky své zainteresovanosti v ghanské společnosti eviduje poplatník, tak jako v předcházejících variantách, příjmy ze závislé činnosti, licenčních poplatků, dividend a úroků.

V oblasti zdanění příjmů v Ghanské republice dochází s rezidenturou poplatníka k dramatickým změnám. Doposud byly veškeré obdržené příjmy daněny pouze srážkovou daní, kdy bylo toto zdanění konečné. V důsledku rezidenství již některé příjmy nejsou daněny pouze srážkovou daní, ale vstupují do základu daně pro výpočet daně z příjmů fyzických osob.

Tabulka 4.10 ukazuje přehled zdanění příjmů rezidenta ČR a Ghany z Ghanské republiky daněných srážkovou daní. Již na první pohled je zřejmé, že tabulka 4.10 dále neobsahuje veškeré položky příjmů, které poplatník eviduje. Jsou zde uvedeny pouze příjmy z dividend a licenčních poplatků. V aplikaci srážkové daně a způsobu zdanění je možné sledovat určitou analogii českému ZDP, jelikož i v rámci ČR jsou dividendy daněny srážkovou daní u zdroje a v daňovém priznání poplatníka již nejsou tyto příjmy uváděny.

Dividendy ghanské společnosti jsou tedy daněny 8% sazbou srážkové daně a lze toto zdanění označit za konečné. Poplatník tedy ze svého hrubého příjmu ve výši 1 mil. Kč reálně obdrží ve prospěch svého účtu pouze 920 tis. Kč.

V druhé části jsou již uvedeny výše zmiňované licenční poplatky. I tento příjem je zdaněn srážkovou daní, a to ve výši 15 %. Poplatník v tomto případě odvede daň ve výši 150 000 Kč, ze svého hrubého příjmu 1 000 000 Kč. Současně je nutné uhradit i náklady spojené s vlastnictvím ochranné známky, které sice nejsou daňově uznatelné, ale v konečném důsledku výsledný čistý příjem poplatníka přece jenom poníží. Poplatník konečně obdrží pouhých 650 tis. Kč. V rámci výpočtu daňové povinnosti je také nutné brát zřetel na skutečnost, že u dividend bylo zdanění srážkovou daní sice konečné, u licenčních poplatků tomu tak ale není. Přestože již byl příjem jednou zdaněn, vstupuje hrubá výše příjmu současně i do základu daně pro výpočet daně z příjmů fyzických osob v Ghaně.

Tabulka 4.11 je souhrnem příjmů daněných srážkovou daní v Ghaně. Příjem poplatníka byl celé 2 mil. Kč. Náklady týkající se licenčních poplatků dosáhly výše 200 000 Kč. Srážková daň je rovna v celkovém součtu 230 000 Kč. Čistý příjem poplatníka lze vyčíslit na 1,570 mil Kč.

Tabulka 4.10 Zdanění příjmů rezidenta ČR a GHA z Ghanské republiky srážkovou daní bez podepsané Smlouvy

Příjem z Ghanské republiky daněný srážkovou daní	
Popis	částka v CZK
Dividendy	
Hrubý příjem	1 000 000 Kč
Srážková daň (8 %)	80 000 Kč
Čistý příjem po odečtení srážkové daně	920 000 Kč
Licenční poplatky	
Hrubý příjem	1 000 000 Kč
Náklady	200 000 Kč
Příjem po odečtení nákladů	800 000 Kč
Srážková daň (15 %)	150 000 Kč
Čistý příjem po odečtení nákladů a srážkové daně	650 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 4.11 Souhrn příjmů rezidenta ČR a GHA z Ghanské republiky zdaněných srážkovou daní bez podepsané Smlouvy

Celkem příjem z Ghanské republiky daněný srážkovou daní	
Celkový hrubý příjem	2 000 000 Kč
Celkové náklady	200 000 Kč
Celkový příjem po odečtení nákladů	1 800 000 Kč
Srážková daň celkem	230 000 Kč
Celkový čistý příjem po odečtení srážkové	1 570 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

S rezidenstvím přichází i povinnost přiznat a odvést daň v rámci ghanského daňového přiznání z daně z příjmů fyzických osob. Opětovně lze u obou daňových legislativ hledat určité souvislosti a podobnosti. Například tak, jako v ČR je pro výpočet daně z příjmů nutné stanovit základ daně. ZD je pro tento konkrétní případ složen z příjmů ze samostatné činnosti, a to jak ze zdrojů na území ČR, tak Ghany. Dále se skládá z příjmů plynoucích z vlastnictví licenčních poplatků a úroků z poskytnuté půjčky.

Tabulka 4.12 pro lepší orientaci ve výpočtu ukazuje jednotlivé položky vstupující do základu daně pro výpočet daně z příjmů fyzických osob. Tato tabulka jako jediná obsahuje výpočty v ghanské měně nazývané se „Cedi“. Příjmy jsou uváděny v ghanské měně z důvodu eliminace kurzových rozdílů vznikajících několikanásobným převáděním a zaokrouhlováním čísel, jelikož je v Ghaně uplatňováno tzv. progresivní zdanění. Jedná se o stupňovitou progresivní sazbu daně. V praxi to znamená, že se zvyšujícím se příjmem se zvyšuje i sazba daně, která se uplatní pro tu část příjmu přesahující zákonem stanovený limit. Blíže jsou tyto sazby popsány v tabulce 4.13.

Při návratu k tabulce 4.12 lze v první části této tabulky vidět příjmy ze závislé činnosti vstupující do základu daně pro výpočet daně z příjmů fyzických osob. Roční příjem poplatníka ze zdrojů na území ČR, uvedený v tabulce 4.12 na řádce **Příjem ze závislé činnosti na území ČR**, je 500 000 Kč. Přepočteno kurzem na 0,198504 GHS/CZK je roční příjem poplatníka 99 252 GHS. **Příjem ze závislé činnosti na území Ghany** je přepočten pomocí stejného kurzu, jako byl použit u zdrojů z území České republiky, a rovná se 158 803 GHS. Měsíční příjem je zde uveden pouze pro přehled. Teprve v této chvíli se v tabulce objevují **úroky**. Jejich hrubý měsíční příjem je 1 mil. Kč a v přepočtu se jedná o 198,504 tis. Kč. Stejných čísel dosahují i licenční poplatky, které již jednou byly pomocí srážkové daně zdaněny. Licenční poplatky vstupují ve své hrubé výši 1 mil. Kč do výpočtu základu daně. Celkový hrubý příjem je vyčíslen na 655 063 GHS.

Další analogií české a ghanské legislativy jsou **odvody na sociální pojištění**. V Ghaně existuje institut sociálního pojištění, který je ze zákona povinný pro všechny občany Ghany.

Toto sociální pojištění dosahuje procentuální sazby 5,5% pro zaměstnance a 13% sazby u odvodu pojištění zaměstnavatele za zaměstnance. Výše odvodu na sociální pojištění je vypočítáváno z hrubého příjmu poplatníka ze závislé činnosti. Částky 14 193 GHS bylo tedy dosaženo součinem součtu hrubých příjmů ze závislé činnosti na území České republiky a Ghany a 5,5% sazby sociálního pojištění. Jako vstřícný krok vůči poplatníkům umožňuje ghanská legislativa odečíst si výši odvodu na sociální pojištění od základu daně. Základ daně pro výpočet daně z příjmů fyzických osob je tedy 146 830 GHS.

Tabulka 4.12 Zdanění rezidenta ČR a GHA v Ghanské republice dle platné ghanské legislativy

Příjem z Ghanské republiky			
Popis	Částka v CZK	kurz GHS/CZK	Částka v GHS
Příjem ze závislé činnosti na území ČR			
Roční příjem	500 000 Kč	0,198504	99 252 GHS
Měsíční příjem	41 667 Kč		8 271 GHS
Příjem ze závislé činnosti na území Ghanské republiky			
Roční příjem	800 000 Kč		158 803 GHS
Měsíční příjem	66 667 Kč		13 234 GHS
Úroky			
Hrubý příjem	1 000 000 Kč		198 504 GHS
Licenční poplatky			
Hrubý příjem	1 000 000 Kč		198 504 GHS
Suma hrubých příjmů			655 063 GHS
Příspěvek na sociální pojištění v Ghanské republice			14 193 GHS
Celkem ZD z Ghanské republiky			640 870 GHS
Daňová povinnost			146 830 GHS
Čistý příjem poplatníka v GHS			494 040 GHS
Čistý příjem poplatníka v CZK			2 488 817 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Při aplikaci stupňovité progresy je konečná výše daňové povinnosti 146 830 GHS. Čistý příjem poplatníka je poté 494 040 GHS, v přepočtu 2 488 817 Kč.

Tabulka 4.13 Hraniční pásma při zdanění klouzavou progresí u příjmů fyzických osob v Ghaně

Hraniční pásma pro výpočet progresivní daně v Ghaně (v GHS)	Procentní sazba
2 592	0 %
1 296	5 %
1 812	10 %
33 180	17,50 %
38 880	25 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 4.13 ukazuje hraniční pásma pro zdanění příjmů fyzických osob. V levém sloupci je vždy uvedena maximální částka daně sazbu, která je vždy uvedena v pravém sloupci příslušného řádku. Je zřejmé, že poplatníci s nízkými příjmy do 2 592 GHS jsou vyňati z povinnosti odvádět daň. Načež maximální sazba daně je poté 25 %, a to pro částky přesahující hranici 38 880 GHS.

4.5.2 Daňová povinnost rezidenta ČR/GHA v České republice

Česká daňová povinnost poplatníka bude i při podmínkách dvojího rezidenství při neuzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění velice podobná té z kapitoly číslo 4.2.2.

První část tabulky 4.14 s označením **DZD_{§ 6 odst. 12}** je věnována příjmům ze závislé činnosti v celkové roční hrubé výši 500 tis. Kč. O řádek níže jsou uvedeny odvody na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné veřejné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem. V součtu dává 9 % hrubé mzdy poplatníka na zdravotní pojištění a 25 % na sociální pojištění, celkem 170 000 Kč za rok. Superhrubá mzda tvořící základ daně ze závislé činnosti podle § 6 odst. 12 ZDP skládající se právě z odvodů na pojištění hrazených zaměstnavatelem a hrubého příjmu poplatníka, je 670 tis. Kč. Dle § 6 odst. 13 ZDP jsou zde uvedeny i hrubé příjmy ze zdrojů ze zahraničí. Opětovně je hrubá částka příjmu navýšena o odvody na pojistném hrazené zaměstnavatelem, současně je ale ponížena o daň zaplacenou v zahraničí v rámci závislé činnosti. A zde nastává jediná změna oproti kapitole 4.2.2. Daň zaplacená v zahraničí zde dosahuje výše pouze 132 558 Kč. Jedná se o daň z celosvětových příjmů ze závislé činnosti daných stupňovitou progresivní sazbou daně. V konečném důsledku tedy DZD_{§ 6} i celkový ZD bude vyšší a dojde i k nárůstu výsledné daňové povinnosti. Superhrubá mzda je 939 442 Kč a dílčí základ dle § 6 je rovna 1 609 442 Kč.

Tabulka 4.14 Zdanění příjmu rezidenta ČR a GHA v České republice bez podepsané Smlouvy

Příjem z České republiky	
DZD § 6 odst. 12	
Hrubý příjem	500 000 Kč
Odvody na pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění	170 000 Kč
Superhrubá mzda	670 000 Kč
DZD § 6 odst. 13	
Hrubý příjem	800 000 Kč
Odvody na pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění	272 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí (Ghana)	132 558 Kč
Superhrubá mzda	939 442 Kč
DZD § 6	1 609 442 Kč
DZD § 7	
Licenční poplatky § 7 odst. 2 písm. a)	600 000 Kč
DZD § 7	600 000 Kč
Solidární daň § 16a	
ZD § 6-7	1 900 000 Kč
48 násobek průměrné mzdy § 16a odst. 2 písm. b)	1 355 136 Kč
Kladný rozdíl § 16a odst. 2	544 864 Kč
Daň (7%) § 16a	38 140 Kč
DZD § 8	
Dividendy § 8 odst. 1 písm. a)	1 000 000 Kč
Úroky § 8 odst. 1 písm. g)	1 000 000 Kč
DZD § 8	2 000 000 Kč
ZD § 6-10	4 209 442 Kč
Daň (15%)	669 500 Kč
Slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů FO § 35ba	
Sleva na poplatníka § 35ba odst. 1 písm. a)	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	644 660 Kč
Čistý příjem poplatníka	-199 660 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

V další části tabulky 4.14 již lze opětovně vidět DZD dle § 7, a to licenční poplatky, kdy hrubý příjem poplatníka je ponížen o náklady stanovené paušálem ve výši 40 %. Základ daně je tedy 600 tis. Kč.

Při zahrnutí příjmů ze zahraničí do základu daně poplatník překročil hranici pro výpočet solidární daně uvedené v § 16a ZDP, a to o 544 864 Kč. Daň s 7% sazbou, je v tomto případě 38 140 Kč.

Jelikož dividendy pocházejí ze zdrojů ze zahraničí, je v § 8 ZDP nutné uvádět i příjmy v podobě dividend. Proto se dílčí základ daně z kapitálového majetku bude skládat jak z hrubých příjmů již zmiňovaných dividend, tak z příjmů z licenčních poplatků. Tento dílčí základ daně má pak hodnotu 2 mil. Kč.

Základ daně tvořený ze všech celosvětových příjmů je poté 4 209 442 Kč a daň 669 500 Kč.

Poplatník si ještě uplatní základní slevu na poplatníka v roční výši 24 884 Kč. Takto ponížená daňová povinnost je ve výsledku 644 660 Kč.

Závěrem je nutné si uvědomit, že je příjem poplatníka na území ČR tvořen pouze příjmy ze závislé činnosti ve výši 500 000 Kč. Daňová povinnost však dosahuje 644 660 Kč. Spolu s odvodem 4% a 6% do institutu sociálního a zdravotního pojištění, odvede poplatník do státní kasy více, než na tomto území vydělal. Jeho čistý příjem tedy dosáhne -199 660 Kč.

4.5.3 Dílčí komparace

Sumarizace výsledků je patrná z tabulky 4.15. Příjmy plynoucí poplatníkovi z ghanské společnosti se v součtu opětovně rovnají 3,8 mil. Kč. Daňová povinnost je zde 1 041 183 Kč. Při zpětném pohledu do tabulky 4.2 nebo 4.4 lze vidět nárůst daňové povinnosti poplatníka při dvojí rezidentuře o 571 tis. Kč. A to ze 470 tis. Kč na 1 041 183 Kč. Čistý příjem je poté pouhé 2 758 817 Kč. U příjmů z území České republiky nastala obdobná situace jako v kapitole 4.2. Poplatník zde evidoval příjmy pouze v hodnotě 0,5 mil. Kč. V důsledku povinnosti rozšířit poplatníkův základ daně i o příjmy ze zahraničí, je výsledná daňová povinnost 699 660 Kč, a to včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění. Celkem poplatník dosáhl svou pílí za zdaňovací období příjmu 4,3 mil. Kč. Díky nepříznivým podmínkám v oblasti daňových režimů jednotlivých zemí musel poplatník odvést do státních rozpočtů obou zemí v součtu 1 740 843 Kč. Zbylý čistý příjem poplatníka proto činil 2 599 157 Kč.

Tabulka 4.15 Srovnání příjmů rezidenta ČR a GHA z Ghanské a České republiky bez podepsané Smlouvy

Srovnání celkových celosvětových příjmů poplatníka	
Ghanská republika	
Hrubý příjem	3 800 000 Kč
Daňová povinnost (včetně soc. poj.)	1 041 183 Kč
Čistý příjem	2 758 817 Kč
Česká republika	
Hrubý příjem	500 000 Kč
Daňová povinnost (včetně zdr. a soc. poj.)	699 660 Kč
Čistý příjem	-199 660 Kč
Celkem	
Hrubý příjem	4 300 000 Kč
Daňová povinnost (včetně zdr. a soc. poj.)	1 740 843 Kč
Čistý příjem	2 559 157 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

4.6 Daňová povinnost rezidenta ČR/GHA v důsledku uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Účelem mezinárodních smluv je především stanovení si jasných pravidel, kterými se budou veškeré zúčastněné strany řídit. Kapitola 4.6 nastiňuje situaci poplatníka, který má příjmy jak ze zdrojů na území ČR, tak ze zahraničí. Nicméně ve prospěch poplatníka hovoří situace, kdy je mezi těmito dvěma státy uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění.

Spolu s podpisem Smlouvy nepřichází jen daňová optimalizace poplatníka formou zvýhodněných sazeb, ale další nespornou výhodou je i odstranění dvojí rezidentury. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění totiž obsahují ustanovení, která rozčlení poplatníky na rezidenta buď jednoho, nebo druhého státu. Jiná varianta není přípustná. Smlouva uzavřená mezi Českou republikou a Ghanou vymezuje rezidenturu hned ve svém Článku 4. Tento Článek 4 odst. 2 říká, že jestliže fyzická osoba je podle ustanovení odstavce 1, který byl již zmíněn v kapitole 4.1, rezidentem obou smluvních států, bude její postavení určeno následovně:

- a) předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt; jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů);
- b) jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje;
- c) jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem;
- d) jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.

Již v kapitole 4.1 byl definován poplatník jako občan ČR. Na základě výše zmíněného Článku 4 odst. 2 písm. c) Smlouvy lze tedy konstatovat, že poplatník je rezidentem České republiky podle § 2 odst. 2 ZDP.

Takto přesné a jednoznačné vymezení rezidentury poplatníka jasně určuje i postup výpočtu daňové povinnosti. Poplatník je v této situaci brán pouze jako rezident České republiky. Díky této skutečnosti se zdanění poplatníka v této variantě bude rovnat zdanění v případě kapitoly 4.3.

4.6.1 Daňová povinnost rezidenta ČR/GHA v Ghaně

Poplatník eviduje příjmy na území Ghany v podobě závislé činnosti, a to jako člen orgánu právnické osoby (ghanské společnosti). Dále pak příjmy v podobě majetkových cenných papírů, úroků z půjčky a licenčních poplatků.

Odměny člena orgánu právnické osoby dosahující roční výše 800 tis. Kč jsou daněny 20% srážkovou daní, která dosahuje absolutní výše 160 000 Kč. Čistý příjem poplatníka, jako rozdíl hrubého příjmu a srážkové daně je 640 tis. Kč

Dividendy, jejichž danění je uvedeno na řádku **Dividendy** tabulky 4.16, přinesly poplatníkovi hrubý příjem ve výši 1 mil. Kč. Přestože dle ghanské legislativy se dividendy daní 8% srážkovou daní, Smlouva omezila sazbu daně na maximální výši 6 %. Výsledná daňová povinnost je v konečném důsledku 60 tis. Kč. Čistý příjem poplatníka je 940 tis. Kč.

Stejně výše v oblasti hrubého příjmu dosáhl poplatník u **úroků** z půjčky ghanské společnosti. V rámci srážkové daně je ale situace opačná oproti dividendám. Srážková daň aplikovaná v Ghaně na příjmy z úroků je 8 %. Smlouva však stanovuje maximální hranici sazby srážkové daně na 10 %. Racionálně uvažující poplatník tedy nevyužije možnosti uplatnění této mezinárodní smlouvy, jako smlouvy nadřazené ghanské legislativě, a uplatní srážkovou daň ve výši 8 %. Čistý příjem poplatníka je tedy 920 tis. Kč při srážkové dani 80 tis. Kč.

Poslední položkou daněnou v rámci ghanského daňového přiznání jsou **licenční poplatky**. Hrubý příjem opětovně dosahuje výše 1 mil. Kč. Daň uvalená na příjem z titulu licenčních poplatků je ve výši 15 %. Poplatník ale využije možnosti zdanit svůj příjem pouze 8% srážkovou daní, jež mu propůjčuje Smlouva. Po odečtení daňově neuznatelných nákladů ve výši 20% z hrubého příjmu a 8% srážkové daně je celkový čistý příjem poplatníka na částce 720 tis. Kč.

Tabulka 4.17 je stručným přehledem celkových částek týkajících se daňové povinnosti poplatníka na území Ghanské republiky. Hrubý příjem poplatníka za zdaňovací období, jímž je kalendářní rok, se rovná celkem 3,8 mil. Kč. Náklady, ke smůle poplatníka daňově neuznatelné, jsou rovny částce 200 tis. Kč. Srážková daň byla správcem daně vyčíslena na 380 tis. Kč. Čistý příjem poplatníka tedy tvoří 3,220 mil. Kč.

Tabulka 4.16 Zdanění příjmů rezidenta ČR a GHA z Ghanské republiky srážkovou daní s podepsanou Smlouvou

Příjem z Ghanské republiky daněný srážkovou daní	
Popis	částka v CZK
Odměny člena orgánu právnické osoby	
Hrubý příjem	800 000 Kč
Srážková daň _(20 %)	160 000 Kč
Čistý příjem po odečtení srážkové daně	640 000 Kč
Dividendy	
Hrubý příjem	1 000 000 Kč
Srážková daň _(8 %)	80 000 Kč
Maximální sazba srážkové daně dle Smlouvy _(6 %)	60 000 Kč
Daňová povinnost	60 000 Kč
Čistý příjem po odečtení srážkové daně	940 000 Kč
Úroky	
Hrubý příjem	1 000 000 Kč
Srážková daň _(8 %)	80 000 Kč
Maximální sazba srážkové daně dle Smlouvy _(10 %)	100 000 Kč
Daňová povinnost	80 000 Kč
Čistý příjem po odečtení srážkové daně	920 000 Kč
Licenční poplatky	
Hrubý příjem	1 000 000 Kč
Náklady	200 000 Kč
Příjem po odečtení nákladů	800 000 Kč
Srážková daň _(15 %)	150 000 Kč
Maximální sazba srážkové daně dle Smlouvy _(8 %)	80 000 Kč
Daňová povinnost	80 000 Kč
Čistý příjem po odečtení nákladů srážkové daně	720 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 4.17 Souhrn příjmů rezidenta ČR a GHA z Ghanské republiky zdaněných srážkovou daní s podepsanou Smlouvou

Celkem příjem z Ghanské republiky daněný srážkovou daní	
Celkový hrubý příjem	3 800 000 Kč
Celkové náklady	200 000 Kč
Celkový příjem po odečtení nákladů	3 600 000 Kč
Srážková daň celkem	380 000 Kč
Celkový čistý příjem po odečtení srážkové	3 220 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

4.6.2 Daňová povinnost rezidenta ČR/GHA v České republice

Příjmy z České republiky, respektive příjem, a to v podobě **odměny člena orgánu právnické osoby** v České republice, plyne poplatníkovi ve výši 0,5 mil. Kč ročně a je uveden v tabulce 4.18. Pro účely výpočtu daňové povinnosti je hrubý příjem poplatníka navýšen o pojistné na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem v celkové výši 170 tis. Kč. V souladu s § 6 odst. 12 ZDP je tedy stanovena superhrubá mzda poplatníka. Díky Smlouvě a § 38f odst. 4 ZDP je ze zdanění příjmů ze závislé činnosti vyňat příjem ze závislé činnosti plynoucí poplatníkovi ze zdrojů ze zahraničí. Dílčí základ daně dle § 6 tedy činí 1 582 000 Kč.

Dílčí základ daně podle § 7 je tvořen **licenčními poplatky**. Poplatník se rozhodl z důvodů své daňové optimalizace využít možnosti nákladů stanovených paušálem ve výši 40 % hrubé částky, jelikož jeho skutečné náklady tvoří pouze 20 % hrubého příjmu ve formě licenčních poplatků. Celkovou výši dílčího základu daně tedy tvoří 600 tis. Kč.

Vynětí příjmu ze závislé činnosti na území Ghany má daňové konsekvence nejen v případě dílčího základu daně dle § 6, ale i v případě výpočtu solidárního zvýšení daně. 1,1 mil. Kč, jako součtu hrubého příjmu z licenčních poplatků a závislé činnosti, je nedostatečným příjmem pro uplatnění 7% sazby daně. Solidární daň je totiž vypočítána pouze z kladného rozdílu výše zmíněného součtu hrubých příjmů dle § 6 a § 7 a 48násobku průměrné mzdy. V tomto konkrétním případě poplatníkovi chybí ještě okolo 250 tis. Kč, aby tuto hranici překročil.

Do dílčího základu daně dle § 8 poté vstupují **dividendy a úroky** obdržené na území Ghanské republiky. Celková výše je součtem jejich hrubých částek, a to konkrétně 2 mil. Kč.

Základ daně pro výpočet daňové povinnosti poplatníka je ve výši 3,270 mil. Kč.

Při 15% sazbě daně dle § 16 ZDP je daň poplatníka stanovena na 490 500 Kč.

Na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Ghanou je možné si uplatnit v rámci českého daňového přiznání zápočet daně zaplacené v zahraničí. Konkrétní postup výpočtu je podrobněji uveden v kapitole 4.3.2. Lze jen podotknout, že částka, kterou si poplatník uplatní, dosahuje 220 tis. Kč

Po zápočtu klesla daňová povinnost poplatníka na 270 500 Kč. Na závěr si poplatník uplatní ještě základní slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč za rok.

Výsledná daňová povinnost je poté 245 660 Kč. To při zaplacení spolu s odvody na sociální a zdravotní pojištění dává poplatníkovi konečný čistý příjem rovnající se 199 340 Kč.

Je tedy zřejmé, že poplatník se udrží v kladných číslech a není nutné daňovou povinnost v České republice dotovat příjmy příslušící poplatníkovi ze zahraničí.

Tabulka 4.18 Zdanění příjmu rezidenta ČR a GHA v České republice s podepsanou Smlouvou

Příjem z České republiky	
DZD § 6 odst. 12	
Hrubý příjem	500 000 Kč
Odvody na pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění	170 000 Kč
Superhrubá mzda	670 000 Kč
DZD § 6	1 582 000 Kč
DZD § 7	
Licenční poplatky § 7 odst. 2 písm. a)	600 000 Kč
DZD § 7	600 000 Kč
Solidární daň § 16a	
ZD § 6-7	1 100 000 Kč
48 násobek průměrné mzdy § 16a odst. 2 písm. b)	1 355 136 Kč
Kladný rozdíl § 16a odst. 2	- Kč
Daň (7%) § 16a	0 Kč
DZD § 8	
Dividendy § 8 odst. 1 písm. a)	1 000 000 Kč
Úroky § 8 odst. 1 písm. g)	1 000 000 Kč
DZD § 8	2 000 000 Kč
ZD § 6-10	3 270 000 Kč
Daň (15%)	490 500 Kč
Zápočet daně zaplacené v zahraničí	
Skutečně zaplacená daň v zahraničí	220 000 Kč
Koeficient zápočtu	85,63 %
Maximální částka k uplatnění	420 000 Kč
Uznatelná daň zaplacená v zahraničí	220 000 Kč
Daňová povinnost po zápočtu	270 500 Kč
Slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů FO § 35ba	
Sleva na poplatníka § 35ba odst. 1 písm. a)	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	245 660 Kč
Čistý příjem poplatníka	199 340 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

4.6.3 Dílčí komparace

Tabulka 4.19 jen sumarizuje dosažené výsledky v rámci varianty poplatníka s dvojí rezidenturou při účinné smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Hrubý příjem rezidenta České republiky a Ghany dosáhl na území Ghanské republiky celkové výše 3,8 mil. Kč. Celková daňová povinnost dosáhla 10 % hrubé částky příjmu, a to konkrétně 380 tis. Kč. Čistý příjem poplatníka je tedy 3 220 tis. Kč

Na druhou stranu tvoří hrubý příjem poplatníka ze zdrojů na území ČR pouze 500 000 Kč za rok. Daňová povinnost včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění zde činí 300 660 Kč. Ponížením hrubého příjmu o vyčíslenou daňovou povinnost zůstane poplatníkovi 199 340 Kč.

Celkově tedy poplatník za dané zdaňovací období svým úsilím získal příjmy v hodnotě 4,3 mil. Kč. Daň se z těchto celosvětových příjmů vyšplhala na 680 660 Kč. Za disponibilní příjem poplatníka lze tedy označit částku 3 619 340 Kč, kterou poplatník reálně eviduje na svém účtu.

Tabulka 4.19 Srovnání příjmů rezidenta ČR a GHA z Ghanské a České republiky s podepsanou Smlouvou

Srovnání celkových celosvětových příjmů poplatníka	
Ghanská republika	
Hrubý příjem	3 800 000 Kč
Daňová povinnost	380 000 Kč
Čistý příjem	3 220 000 Kč
Česká republika	
Hrubý příjem	500 000 Kč
Daňová povinnost (včetně zdr. a soc. poj.)	300 660 Kč
Čistý příjem	199 340 Kč
Celkem	
Hrubý příjem	4 300 000 Kč
Daňová povinnost (včetně zdr. a soc. poj.)	680 660 Kč
Čistý příjem	3 619 340 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

4.7 Komparace daňové povinnosti rezidenta ČR/GHA

Kapitola 4.7 dává dohromady čísla srovnávající konečné výsledky variant diplomové práce, kdy státy nemají nebo již uzavřeli smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Z tabulky 4.20 je zřejmé, že hrubé příjmy poplatníka byly v obou případech totožné, a to 4 300 000 Kč. Výchozí pozice v obou variantách byly identické. Pokud ale srovnáme daňové povinnosti poplatníka, rozdíl je markantní. Rozdíl mezi zdaněním rezidenta při dvojí rezidentuře a nemožnosti aplikace Smlouvy a zdaněním rezidenta při již účinné Smlouvě je téměř 1,1 mil. Kč. Daňová povinnost je zde téměř trojnásobná.

Tabulka 4.20 Srovnání rozdílů zdanění rezidenta ČR a GHA z Ghanské a České republiky bez a s podepsanou Smlouvou

Srovnání příjmů poplatníka s ohledem na podpis Smlouvy	
Příjem bez podepsané Smlouvy	
Hrubý příjem	4 300 000 Kč
Daňová povinnost (včetně soc. poj.)	1 740 843 Kč
Čistý příjem	2 559 157 Kč
Příjem s podepsanou Smlouvou	
Hrubý příjem	4 300 000 Kč
Daňová povinnost (včetně zdr. a soc. poj.)	680 660 Kč
Čistý příjem	3 619 340 Kč
Rozdíl	
Hrubý příjem	0 Kč
Daňová povinnost (včetně zdr. a soc. poj.)	1 060 183 Kč
Čistý příjem	1 060 183 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Je nutné podotknout, že obě varianty zahrnují jistou variantu odvodu částek pojistného. V rámci příjmů na území Ghany se jedná o povinné pojistné na sociální pojištění ve výši 5 %. U příjmů z ČR to jsou odvody pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

Přes veškeré skutečnosti jsou rozdíly v obdržených čistých příjmech obrovské a tato skutečnost může významně ovlivnit poplatníkovu rozhodování v oblasti investic v inkriminované zemi.

4.8 Závěrečná komparace daňové povinnosti poplatníka

Závěr čtvrté kapitoly je věnován celkové komparaci dosažených výsledků. Grafické zobrazení výsledků podává tabulka 4.21 a graf 4.1.

V tabulce 4.21 je zobrazeno jak absolutní, tak relativní srovnání všech čtyř variant diplomové práce. Jedná se o variantu zdanění rezidenta ČR bez podepsané Smlouvy, rezidenta ČR s podepsanou Smlouvou, rezidenta ČR/GHA bez podepsané smlouvy a rezidenta ČR/GHA s podepsanou smlouvou.

Výchozí situace všech variant byla stanovena na celosvětovém hrubém příjmu ve výši 4,3 mil. Kč. Rozdíly jsou však zřetelné již v následujícím sloupci, a to daňové povinnosti.

Je zřejmé, že nejvyšších odvodů v rámci daňové povinnosti poplatník dosáhne, pokud se stane rezidentem obou států a tyto státy nebudou mít uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V této chvíli by poplatník odvedl celkem 1 740 843 Kč, což tvoří neuvěřitelných 40 % celkového hrubého příjmu poplatníka.

Druhou nejhorší variantou je opětovně případ, kdy státy neuzavřeli tuto mezinárodní smlouvu, tentokrát je ale poplatník rezidentem ČR. Do státního rozpočtu odvede poplatník opětovně částku přesahující 1 mil. Kč, a to konkrétně 1 165 560 Kč. Tato částka tvoří 27 % celkového hrubého příjmu poplatníka.

Zbývající dvě varianty vykazují stejné výsledky a to z důvodu účinnosti Smlouvy, která byla aplikována v případě zdanění poplatníka, a nedovoluje poplatníkovi dvojí rezidenturu. Daňová povinnost je tedy, oproti ostatním variantám, pouhých 16 % příjmu poplatníka.

V návaznosti na daňovou povinnost se logicky vyvíjel i hrubý příjem. Třetí varianta diplomové práce připisuje poplatníkovi pouhé 2 559 157 Kč. Je to také jediná varianta, kdy čistý příjem poplatníka kles pod 3 mil. Kč. Na druhou stranu je čistý příjem v druhé a třetí variantě celkem ve výši 84 %, tedy 3 619 340 Kč. První varianta poté ukazuje na čistý příjem poplatníka rovnající se 3 134 440 Kč.

Tabulka 4.21 Závěrečná komparace zdanění celosvětových příjmů poplatníka

Závěrečné srovnání					
Varianta	Hrubý příjem	Daňová povinnost		Čistý příjem	
	Kč	Kč	%	Kč	%
Rezident ČR					
Bez smlouvy	4 300 000 Kč	1 165 560 Kč	27%	3 134 440 Kč	73%
Se smlouvou	4 300 000 Kč	680 660 Kč	16%	3 619 340 Kč	84%
Rezident ČR/GHA					
Bez smlouvy	4 300 000 Kč	1 740 843 Kč	40%	2 559 157 Kč	60%
Se smlouvou	4 300 000 Kč	680 660 Kč	16%	3 619 340 Kč	84%

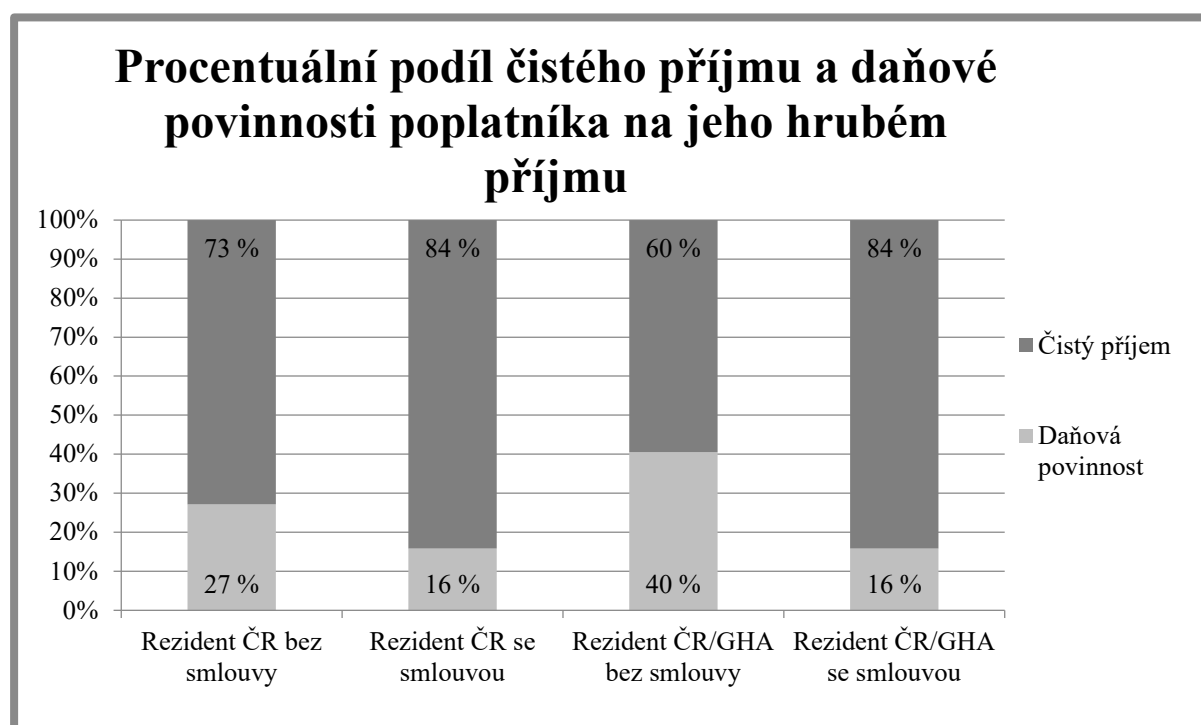
Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.1 sumarizující výsledky pomocí sloupcového grafu ukazuje výše uvedené výsledky v procentuální vyjádření. Jednotlivé sloupce jako celky tvoří hrubé příjmy poplatníka. Světlá část sloupce, uvedená v dolní části grafu, prezentuje daňovou povinnost poplatníka v procentuálním vyjádření k hrubému příjmu poplatníka. Kdežto tmavá část sloupce je čistý příjem v procentuálním vyjádření k hrubému příjmu poplatníka.

I tento graf jasně ukazuje na nejméně výhodnou variantu zdanění poplatníka při dvojí rezidentuře a neuzavřené smlouvě o zamezení dvojího zdanění.

Závěr čtvrté kapitoly a konečná komparace jen potvrzuje výsledky, které se jednoznačně formovaly již v průběhu diplomové práce, a to, jak významná je pro poplatníky daně z příjmů smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma státy. Rozdíly mezi jednotlivými čistými příjmy jsou nezanedbatelné a v nemalé míře to ovlivní poplatníkovo rozhodnutí o zajištění příjmů v jiném státě, než je Česká republika.

Graf 4.1 Závěrečná komparace zdanění celosvětových příjmů poplatníka



Zdroj: Vlastní zpracování

5 Závěr

Pro správné fungování a růst ekonomiky je zapotřebí, aby stát vynaložil určité výdaje. Ať už se jedná o vládní investice na podporu podnikání, rozvoje infrastruktury, školství, či zdravotnictví. Každému výdaji ale musí zákonitě předcházet příjem.

Výdaje státního rozpočtu tedy musí být kryté dostatečnými příjmy. Při bližším zaměření se na jednotlivé položky příjmů státního rozpočtu je na první pohled jasné, že nejdůležitějším bodem jsou příjmy z daní. Nejen v České republice, ale všude na světě jednotlivé vlády kalkulují při sestavování státních rozpočtů s daněmi a počítají s nimi jako s jistým zdrojem příjmů.

Proto je snaha všech států vybudovat takové podmínky, které by byly kompromisem mezi co nejvyšším příjmem do státního rozpočtu a co nejnižší zátěží pro poplatníky, jež jsou takovouto daní zatěžováni. Stát tak zajistí stabilní příjem do svého rozpočtu a poplatníci nemají tendence odcházet a vyvádět příjmy do zahraničí. Při nastavování takového kompromisu však mnohokrát nestačí pouze dobrá vůle toho daného konkrétního státu, ale je nutná mezinárodní spolupráce. I na základě této skutečnosti státy přistupují na podmínky mezinárodního zdanění a podepisují smlouvy, které zabráňují výše zmíněnému mezinárodnímu dvojímu zdanění.

Cílem této diplomové práce bylo potvrdit, či vyvrátit hypotézu o přínosu Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Ghanskou republikou.

V rámci diplomové práce byly zkoumány čtyři situace, které mohou u poplatníka evidujícího příjmy mimo jiné i ze zdrojů v zahraničí reálně nastat. Situace byly studovány hlavně z pohledu české daňové legislativy a poplatník byl primárně zařazen jako český rezident pro účely české daně z příjmů. Praktická část diplomové práce byla rozdělena na dva pomyslné oddíly. První část byla věnována dvěma situacím, kdy není mezi Českou republikou a Ghanskou republikou uzavřena Smlouva o zamezení dvojího zdanění. Poplatník buď zůstal pouze rezidentem České republiky, nebo nastala možnost, kdy poplatník naplnil kritéria pro rezidenturu v obou státech. Druhá část byla nastavena obdobně s tím rozdílem, že již mají oba státy uzavřenou Smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Výsledkem zkoumání možných reálných situací poplatníka bylo zjištění enormního rozdílu ve zdanění poplatníka v situacích bez podepsané nebo s podepsanou smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi oběma zvolenými státy. V případě, kdy spadá poplatník pouze pod rezidenturu České republiky, je zdanění v rámci nepodepsané smlouvy vyšší o 11 p. b. než u platné Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Poplatník odvede do státního rozpočtu celých 27 % svých příjmů oproti

16 %. V situaci naplnění kritérií rezidenství obou států je rozdíl ve zdanění poplatníka dokonce 24 p. b. Poplatník tedy odvede do státních rozpočtů obou států 40 % svých příjmů vůči 16 %. Tyto závěry tedy potvrzují důležitost platnosti Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi těmito dvěma státy v oblasti daňové optimalizace poplatníka. Jelikož obecně neexistence smluv o zamezení dvojího zdanění by mohla vést až k zásadnímu rozhodnutí poplatníků nepodnikat žádné kroky v oblasti rozvoje mezinárodního obchodu a spolupráce. Poplatníkovi jsou prostřednictvím Smlouvy o zamezení dvojího zdanění předem přesně určena kritéria, kterými se musí při zdanění svých příjmů řídit, na druhou stranu mu přísné vymezení mantinelů zdanění dopomůže k nezanedbatelné daňové optimalizaci a úspoře.

Závěry diplomové práce tedy potvrzují na začátku stanovou hypotézu o přínosu existence a účinnosti smlouvy o zamezení dvojího zdanění vedoucí ke konečné daňové úspoře poplatníka.

Seznam použité literatury

- [1.] **KUBÁTOVÁ, Květa.** *Daňová teorie a politika 6., aktualizované vydání.* Praha : Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- [2.] **KLEIN, Štěpán, a Karel, Židek.** *Mezinárodní daňové plánování, 1. vydání.* Praha : Grada, 2002. str. 232. 80-247-0563-X.
- [3.] **NERUDOVÁ, Danuše.** *Harmonizace daňových systému zemí Evropské Unie 4. aktualizované a doplněné vydání.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
- [4.] **RYLOVÁ, Zuzana.** *Cizinci a daně. Zdaňování příjmů fyzických osob cizích státních příslušníků v České republice. 4 rozšíř. vyd.* Praha : Wolters Kluwer, 2016. 248 s. ISBN 978-80-7552-285-6
- [5.] – . *Mezinárodní dvojí zdanění 2012.* Praha : ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
- [6.] **SOJKA, Vlastimil a kol.** *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů 4. vydání.* Praha : wolters Kluwer ČR, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.
- [7.] – . *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. vydání.* Praha : ASPI, 2008. 328 s. ISBN 978-80-7357-354-6.
- [8.] **VYŠKOVSKÁ, Magdaléna.** *Váklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie).* Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010. 200 s. ISBN 978-80-7357-550-2.

Internetové zdroje

- [9] **DĚRGEL, Martin.** *Mezinárodní zdanění příjmů* [Online] i-poradce.cz 14. 2. 2017 [Citace: 2018-02-22] Dostupné z: <http://www.i-poradce.cz/vydane-publikace/duvap-c-3-4/5786>
- [10.] *A new look at income taxation in Ghana* [Online] Oxford business group [Citace: 2018-02-15] Dostupné z: <https://oxfordbusinessgroup.com/overview/reformed-and-refined-new-look-income-taxation-ghana>
- [11.] *Ghana - Income Tax* [Online] KPMG [Citace: 2018-02-23] Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/ghana-income-tax.html>

- [12.] Individual - Taxes on person income [Online] pwc [Citace: 2018-02-23] Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Ghana-Individual-Taxes-on-personal-income>
- [13.] Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku [Online] MFČR [Citace: 2018-02-23] Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislative/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>
- [14.] Smlouva mezi Českou republikou a Ghanskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a ze zisků ze zcizení majetku, BDO Tax s.ro., Praha, 2017, 20 s.
- [15.] Finanční správa. [Online] <<http://www.financnisprava.cz/>>
- [16.] Ghana Revenue Authority [Online] <<http://www.gra.gov.gh/>>
- [17.] Ministerstvo financí [Online] <<https://www.mfcr.cz/>>

Seznam zkratk

č.	Číslo
ČR	Česká republika
ČSSR	Československá socialistická republika
DPFO	Daň z příjmu fyzických osob
DPPO	Daň z příjmu právnických osob
DŘ	Daňový řád
DZD	Dílčí základ daně
EHP	Evropský hospodářský prostor
FO	Fyzická osoba
GHA	Ghanská republiky
IHOL	„International Hiring Out of Labour force“ – mezinárodní pronájem pracovní síly
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
MS OECD	Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci
odst.	Odstavec
OSN	Organizace spojených národů
písm.	Písmeno
PO	Právnická osoba
RVHP	Rada vzájemné hospodářské pomoci
SP	Sociální pojištění
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o dani z příjmu

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24.4.2018.



jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 Seznam států, s nimiž má Česká republika uzavřenou SZDZ

Příloha č. 2 Smlouva mezi Českou republikou a Ghanskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a ze zisků ze zcizení majetku

Příloha č. 1 Seznam států, s nimiž má Česká republika uzavřenou SZDZ

Smluvní stát	Platnost ode dne	Smluvní stát	Platnost ode dne	Smluvní stát	Platnost ode dne
Albánie	10. 09. 1996	Kanada	28. 05. 2002	Řecko	23. 05. 1989
Arménie	15. 07. 2009	Kazachstán	29. 10. 1999	Saúdská Arábie	01. 05. 2013
Austrálie	27. 11. 1995	Korejská republika	03. 03. 1995		
Ázerbájdžán	16. 06. 2006	KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	07. 12. 2005	SAE (Spojené arabské emiráty)	09. 08. 1997
Bahrajn	10. 04. 2012				
Barbados	06. 06. 2012				
Belgie	24. 07. 2000			Singapur	21. 08. 1998
Bělorusko	15. 01. 1998	Kolumbie	06. 05. 2015	Slovensko	14. 07. 2003
Bosna a Hercegovina	12. 05. 2010	Kuvajt	03. 03. 2004	Slovinsko	28. 04. 1998
		Kypr	26. 11. 2009	Srbsko a Černá Hora	27. 06. 2005
Brazílie	14. 11. 1990	Libanon	24. 01. 2000		
Bulharsko	02. 07. 1999	Lichtenštejnsko	22. 12. 2015	Srí Lanka	19. 06. 1979
Čína	04. 05. 2011	Litva	08. 08. 1995	Sýrie	12. 11. 2009
Dánsko	17. 12. 2012	Lotyšsko	22. 05. 1995	Španělsko	05. 06. 1981
Egypt	04. 10. 1995	Lucembursko	31. 07. 2014	Švédsko	08. 10. 1980
Estonsko	26. 05. 1995	Maďarsko	27. 12. 1994	Švýcarsko	23. 10. 1996
Etiopie	30. 05. 2008	Makedonie	17. 06. 2002	Tádžikistán	19. 10. 2007
Filipíny	23. 09. 2003	Malajsie	09. 03. 1998	Thajsko	14. 08. 1995
Finsko	12. 12. 1995	Malta	06. 06. 1997	Tunis	25. 10. 1991
Francie	01. 07. 2005	Maroko	18. 07. 2006	Turecko	16. 12. 2003
Gruzie	04. 05. 2007	Mexiko	27. 12. 2002	Ukrajina	20. 04. 1999
Hongkong	24. 01. 2012	Moldávie	26. 04. 2000	USA (Spojené státy americké)	23. 12. 1993
Chile	21. 12. 2016	Mongolsko	22. 06. 1998		
Chorvatsko	28. 12. 1999	Německo	17. 11. 1983		
Indie	27. 09. 1999	Nigérie	02. 12. 1990		
Indonésie	26. 01. 1996	Nizozemí	05. 11. 1974	Uzbekistán	15. 01. 2001
Írán	04. 08. 2016	Norsko	09. 09. 2005	Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20. 12. 1991
Irsko	21. 04. 1996	Nový Zéland	29. 08. 2008		
Island	28. 12. 2000	Pákistán	30. 10. 2015		
Itálie	26. 06. 1984	Panama	25. 02. 2013		
Izrael	23. 12. 1994	Polsko	11. 06. 2012		
Japonsko	25. 11. 1978	Portugalsko	01. 10. 1997		
JAR (Jihoafrická republika)	03. 12. 1997	Rakousko	22. 03. 2007		
		Rumunsko	10. 08. 1994		
		Rusko	18. 07. 1997		

Zdroj: MFČR (<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>)

Příloha č. 2 Smlouva mezi Českou republikou a Ghanskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a ze zisků ze zcizení majetku

S M L O U V A
MEZI
ČESKOU REPUBLIKOU
A
GHANSKOU REPUBLIKOU
O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ
A ZABRÁNĚNÍ DAŇOVÉMU ÚNIKU
V OBORU DANÍ Z PŘÍJMŮ A ZE ZISKŮ ZE ZCIZENÍ MAJETKU

ČESKÁ REPUBLIKA A GHANSKÁ REPUBLIKA,

přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a ze zisků ze zcizení majetku,

se dohodly takto:

Článek 1

OSOBY, NA KTERÉ SE SMLOUVA VZTAHUJE

Tato smlouva se vztahuje na osoby, které jsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států.

Článek 2

DANĚ, NA KTERÉ SE SMLOUVA VZTAHUJE

1. Tato smlouva se vztahuje na daně z příjmů a ze zisků ze zcizení majetku ukládané jménem každého ze smluvních států nebo jeho nižších správních útvarů nebo místních úřadů, ať je způsob vybírání jakýkoli.

2. Za daně z příjmů a ze zisků ze zcizení majetku se považují všechny daně vybírané z celkového příjmu, z celkového zisku ze zcizení majetku, nebo z částí příjmu nebo zisku ze zcizení majetku, včetně daní z celkového objemu mezd či platů vyplácených podniky.

3. Současné daně, na které se Smlouva vztahuje, jsou zejména:

a) v České republice:

(i) daň z příjmů fyzických osob; a

(ii) daň z příjmů právnických osob;

(dále nazývané „česká daň“);

b) v Ghaně:

(i) daň z příjmů; a

(ii) daň ze zisků ze zcizení majetku;

(dále nazývané „ghanská daň“).

4. Smlouva se bude rovněž vztahovat na jakékoliv daně stejného nebo v zásadě podobného druhu, které budou ukládány po datu podpisu Smlouvy vedle nebo místo současných daní. Příslušné úřady smluvních států si vzájemně sdělí veškeré podstatné změny, které budou provedeny v jejich daňových zákonech.

Článek 3

VŠEOBECNÉ DEFINICE

1. Pro účely této smlouvy, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad:

a) výraz „Česká republika“ označuje území České republiky, na kterém jsou, podle českých právních předpisů a v souladu s mezinárodním právem, vykonávána svrchovaná práva České republiky;

b) výraz „Ghana“ označuje území Ghanské republiky včetně jejího vzdušného prostoru, výsostných vod a jakékoli oblasti mimo výsostných vod, kde, v souladu s mezinárodním právem, Ghanská republika vykonává jurisdikci a má svrchovaná práva za účelem průzkumu a těžby přírodních zdrojů mořského dna a jeho podloží a vod, které leží nad tím;

c) výrazy „jeden smluvní stát“ a „druhý smluvní stát“ označují, podle souvislosti, Českou republiku nebo Ghanu;

d) výraz „osoba“ zahrnuje fyzickou osobu, společnost a všechna jiná sdružení osob;

e) výraz „společnost“ označuje jakoukoliv právnickou osobu nebo jakéhokoliv nositele práv považovaného pro účely zdanění za právnickou osobu;

f) výraz „podnik“ se vztahuje k vykonávání jakékoliv činnosti;

g) výrazy „podnik jednoho smluvního státu“ a „podnik druhého smluvního státu“ označují, podle souvislosti, podnik provozovaný rezidentem jednoho smluvního státu a podnik provozovaný rezidentem druhého smluvního státu;

h) výraz „státní příslušník“ označuje:

(i) každou fyzickou osobu, která je státním občanem některého smluvního státu;

(ii) každou právnickou osobu, osobní společnost nebo sdružení zřízenou nebo zřízené podle právních předpisů platných v některém smluvním státě;

i) výraz „činnost“ zahrnuje rovněž vykonávání svobodného povolání a jiných činností nezávislého charakteru;

j) výraz „mezinárodní doprava“ označuje jakoukoli dopravu lodí nebo letadlem provozovanou podnikem, který má místo svého hlavního vedení v jednom smluvním státě, vyjma případů, kdy je loď provozována nebo letadlo provozováno pouze mezi místy ve druhém smluvním státě;

k) výraz „příslušný úřad“ označuje:

(i) v případě České republiky, ministra financí nebo jeho zmocněného zástupce;

(ii) v případě Ghany, generálního komisaře ghanského daňového úřadu nebo jeho zmocněného zástupce.

2. Pokud jde o provádění Smlouvy v jakémkoliv čase některým ze smluvních států, bude mít každý výraz, který v ní není definován, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad, takový význam, jenž mu náleží v tomto čase podle právních předpisů tohoto státu pro účely daní, na které se Smlouva vztahuje, přičemž jakýkoliv význam podle používaných daňových zákonů tohoto státu bude převažovat nad významem daným výrazu podle jiných právních předpisů tohoto státu.

Článek 4

REZIDENT

1. Výraz „rezident smluvního státu“ označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a rovněž zahrnuje tento stát a jakýkoliv nižší správní útvar nebo místní úřad tohoto státu. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmů nebo zisků ze zcizení majetku ze zdrojů v tomto státě.

2. Jestliže fyzická osoba je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, bude její postavení určeno následovně:

a) předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt; jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů);

b) jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje;

c) jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem;

d) jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.

3. Jestliže osoba, jiná než osoba fyzická, je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, v němž se nachází místo jejího hlavního vedení.

Článek 5

STÁLÁ PROVOZOVNA

1. Výraz „stálá provozovna“ označuje pro účely této smlouvy trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku.

2. Výraz „stálá provozovna“ zahrnuje obzvláště:

a) lokální místo vedení;

b) závod;

c) kancelář;

d) továrnu;

e) dílnu, a

f) důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoli jiné místo těžby přírodních zdrojů.

3. Výraz „stálá provozovna“ rovněž zahrnuje:

a) staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený, avšak pouze pokud takové staveniště, projekt nebo dozor trvá déle než devět měsíců;

b) poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských služeb, podnikem jednoho smluvního státu nebo prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tento účel, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období.

4. Bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku se předpokládá, že výraz „stálá provozovna“ nezahrnuje:

a) zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění nebo vystavení zboží patřícího podniku;

b) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění nebo vystavení;

c) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;

d) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;

e) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakéhokoli jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter;

f) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoli spojení činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru.

5. Jestliže, bez ohledu na ustanovení odstavců 1 a 2, osoba - jiná než nezávislý zástupce, na kterého se vztahuje odstavec 6 - jedná v jednom smluvním státě na účet podniku druhého smluvního státu, má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v prvně zmíněném státě ve vztahu ke všem činnostem, které tato osoba provádí pro podnik, jestliže tato osoba:

a) má a obvykle vykonává v tomto státě oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku, pokud činnosti takovéto osoby nejsou omezeny na činnosti uvedené v odstavci 4, které, pokud by byly vykonávány prostřednictvím trvalého místa k výkonu činnosti, by nezakládaly z tohoto trvalého místa k výkonu činnosti stálou provozovnu podle ustanovení tohoto odstavce; nebo

b) nemá takové oprávnění, ale obvykle udržuje v prvně zmíněném státě zásobu zboží, ze které pravidelně dodává zboží jménem podniku.

6. Nemá se za to, že podnik má stálou provozovnu ve smluvním státě jenom proto, že v tomto státě vykonává svoji činnost prostřednictvím makléře, generálního komisionáře nebo jakéhokoli jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v rámci své řádné činnosti.

7. Skutečnost, že společnost, která je rezidentem jednoho smluvního státu, ovládá nebo je ovládána společností, která je rezidentem druhého smluvního státu nebo která v tomto druhém státě vykonává svoji činnost (ať prostřednictvím stálé provozovny nebo jinak), neučiní sama o sobě z kterékoli této společnosti stálou provozovnu druhé společnosti.

Článek 6

PŘÍJMY Z NEMOVITÉHO MAJETKU

1. Příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z nemovitého majetku (včetně příjmů ze zemědělství nebo lesnictví) umístěného ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Výraz „nemovitý majetek“ má takový význam, jenž mu náleží podle právních předpisů smluvního státu, v němž je daný majetek umístěn. Výraz zahrnuje v každém případě příslušenství nemovitého majetku, živý a mrtvý inventář užívaný v zemědělství a lesnictví, práva, pro která platí ustanovení občanského práva vztahující se na pozemky, užívací právo k nemovitému majetku a práva na

proměnlivé nebo pevné platby za těžení nebo za přivolení k těžení nerostných ložisek, pramenů a jiných přírodních zdrojů; lodě a letadla se nepovažují za nemovitý majetek.

3. Ustanovení odstavce 1 platí pro příjmy pobírané z přímého užívání, nájmu nebo každého jiného způsobu užívání nemovitého majetku.

4. Ustanovení odstavců 1 a 3 platí rovněž pro příjmy z nemovitého majetku podniku.

Článek 7

ZISKY PODNIKŮ

1. Zisky podniku jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny ve druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.

2. Jestliže podnik jednoho smluvního státu vykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, přisuzují se, s výhradou ustanovení odstavce 3, v každém smluvním státě této stálé provozovně zisky, které by byla mohla docílit, kdyby byla jako samostatný podnik vykonávala stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou.

3. Při stanovení zisků stálé provozovny se povoluje odečíst náklady vynaložené pro účely stálé provozovny, včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh takto vynaložených, ať vznikly ve státě, v němž je stálá provozovna umístěna, či jinde. Avšak takový odpočet se nepovolí u částek, pokud nějaké budou, placených (jinak než proti proplacení skutečných výdajů) stálou provozovnou ústředí podniku nebo jakékoliv jiné z jeho kanceláří ve formě licenčních poplatků, odměn nebo jiných podobných plateb náhradou za užití patentů nebo jiných práv nebo ve formě provize za zvláštní poskytnuté služby nebo za řídicí služby nebo, vyjma případu bankovního podniku, ve formě úroků z peněz půjčených stálé provozovně. Podobně se nezohlední při stanovení zisků stálé provozovny částky účtované (jinak než proti proplacení skutečných výdajů) stálou provozovnou ústředí podniku nebo jakékoliv jiné z jeho kanceláří ve formě licenčních poplatků, odměn nebo jiných podobných plateb náhradou za užití patentů nebo jiných práv nebo ve formě provize za zvláštní poskytnuté služby nebo za řídicí služby nebo, vyjma případu bankovního podniku, ve formě úroků z peněz půjčených ústředí podniku nebo jakékoliv jiné z jeho kanceláří.

4. Jestliže je v některém smluvním státě obvyklé stanovit zisky, které mají být přičteny stálé provozovně, na základě rozdělení celkových zisků podniku jeho různým částem, nic v odstavci 2 nevyklučuje, aby tento smluvní stát stanovil zisky,

jež mají být zdaněny, tímto obvyklým rozdělením; použitý způsob rozdělení musí být však takový, aby výsledek byl v souladu se zásadami stanovenými v tomto článku.

5. Stálé provozovně se nepřičtou žádné zisky na základě skutečnosti, že pouze nakupovala zboží pro podnik.

6. Zisky, které mají být přičteny stálé provozovně, se pro účely předchozích odstavců stanoví každý rok stejným způsobem, pokud neexistují dostatečné důvody pro jiný postup.

7. Jestliže zisky zahrnují části příjmů, o nichž se pojednává odděleně v jiných člancích této smlouvy, nebudou ustanovení oněch článků dotčena ustanoveními tohoto článku.

Článek 8

VODNÍ A LETECKÁ DOPRAVA

1. Zisky z provozování lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě podléhají zdanění jen ve smluvním státě, v němž se nachází místo hlavního vedení podniku.

2. Pro účely tohoto článku a bez ohledu na ustanovení článku 12 odstavce 3, zisky z provozování lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě zahrnují:

a) zisky z pronájmu lodí nebo letadel bez posádky, a

b) zisky z používání, údržby nebo pronájmu kontejnerů, včetně přívěsů a souvisejícího zařízení pro přepravu kontejnerů, používaných pro přepravu zboží, pokud takový pronájem nebo takové používání, údržba nebo pronájem, podle toho o jaký případ jde, je nahodilý ve vztahu k provozování lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě.

3. Jestliže místo hlavního vedení podniku vodní dopravy je na palubě lodi, považuje se za umístěné ve smluvním státě, v němž se nachází domovský přístav lodi, nebo, není-li takový domovský přístav, ve smluvním státě, jehož je provozovatel lodi rezidentem.

4. Ustanovení odstavce 1 platí rovněž pro zisky z účasti na poolu, společném provozu nebo mezinárodní provozní organizaci.

Článek 9

SDRUŽENÉ PODNIKY

1. Jestliže

a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo

b) tytéž osoby se podílejí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu

a jestliže v těchto případech jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou jakékoliv zisky, které by, nebýt těchto podmínek, byly docíleny jedním z podniků, ale vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.

2. Jestliže jeden smluvní stát zahrne do zisků podniku tohoto státu - a následně zdaní - zisky, které podniku druhého smluvního státu byly zdaněny v tomto druhém státě, a zisky takto zahrnuté jsou zisky, které by byly docíleny podnikem prvně zmíněného státu, kdyby podmínky sjednané mezi oběma podniky byly takové, jaké by byly sjednány mezi nezávislými podniky, upraví tento druhý stát přiměřeně částku daně tam uložené z těchto zisků. Při stanovení této úpravy se přihlédne k ostatním ustanovením této smlouvy a, bude-li to nutné, příslušné úřady smluvních států se za tím účelem vzájemně poradí.

3. Ustanovení odstavce 2 se nepoužijí, jestliže soudní, správní nebo jiné právní řízení vedlo ke konečnému rozhodnutí, že díky jednání, které dalo vzniknout úpravě zisků podle odstavce 1, je jeden ze zúčastněných podniků podroben trestu souvisejícím s podvodem, hrubou nedbalostí nebo vědomým zanedbáním.

Článek 10

DIVIDENDY

1. Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 6 procent hrubé částky dividend.

Příslušné úřady smluvních států upraví vzájemnou dohodou způsob aplikace tohoto omezení.

Tento odstavec se nedotýká zdanění zisků společnosti, z nichž jsou dividendy vypláceny.

3. Výraz „dividendy“ použitý v tomto článku označuje příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i příjmy z jiných práv na společnosti a jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle právních předpisů státu, jehož je společnost, která rozdílí zisk nebo provádí platbu, rezidentem.

4. Ustanovení odstavců 1 a 2 se nepoužijí, jestliže skutečný vlastník dividend, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním

státě, jehož je rezidentem společnost vyplácející dividendy, svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, a jestliže účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, se skutečně váže k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.

5. Jestliže společnost, která je rezidentem jednoho smluvního státu, dosahuje zisky nebo příjmy z druhého smluvního státu, nemůže tento druhý stát zdanit dividendy vyplácené společností, ledaže jsou tyto dividendy vypláceny rezidentu tohoto druhého státu nebo že účast, pro kterou se dividendy vyplácejí, se skutečně váže ke stálé provozovně, která je umístěna v tomto druhém státě, ani podrobit nerozdělené zisky společnosti dani z nerozdělených zisků společnosti, i když vyplácené dividendy nebo nerozdělené zisky pozůstávají zcela nebo zčásti ze zisků nebo z příjmů majících zdroj v tomto druhém státě.

Článek 11

ÚROKY

1. Úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Tyto úroky však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník úroků je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 10 procent hrubé částky úroků.

Příslušné úřady smluvních států upraví vzájemnou dohodou způsob aplikace tohoto omezení.

3. Úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentu druhého smluvního státu, který je jejich skutečným vlastníkem, podléhají bez ohledu na ustanovení odstavce 2 zdanění jen v tomto druhém státě, jestliže jsou tyto úroky vypláceny:

- a) v souvislosti s prodejem jakéhokoliv zboží nebo zařízení na úvěr;
- b) z jakékoliv půjčky nebo úvěru jakéhokoliv druhu, kterou nebo který poskytla banka;
- c) vládě druhého smluvního státu, včetně jakéhokoliv nižšího správního útvaru nebo místního úřadu tohoto státu, centrální bance nebo jakékoli finanční instituci, která je vlastněna nebo ovládána touto vládou;
- d) rezidentu druhého státu v souvislosti s jakoukoli půjčkou nebo úvěrem, která je zaručena nebo který je zaručen vládou druhého státu, včetně jakéhokoliv nižšího správního útvaru nebo místního úřadu tohoto státu, centrální bankou nebo jakoukoli finanční institucí, která je vlastněna nebo ovládána touto vládou.

4. Výraz „úroky“ použitý v tomto článku označuje příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště,

příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně prémie a výher, které se vážou k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům. Penále ukládané za pozdní platbu se nepovažuje za úroky pro účely tohoto článku. Výraz „úroky“ nezahrnuje žádnou část příjmu, která je považována za dividendu podle ustanovení článku 10 odstavce 3.

5. Ustanovení odstavců 1, 2 a 3 se nepoužijí, jestliže skutečný vlastník úroků, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, ve kterém mají úroky zdroj, svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, a jestliže pohledávka, ze které jsou úroky placeny, se skutečně váže k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.

6. Předpokládá se, že úroky mají zdroj ve smluvním státě, jestliže plátcem je rezident tohoto státu. Jestliže však plátce úroků, ať je nebo není rezidentem některého smluvního státu, má ve smluvním státě stálou provozovnu, ve spojení s níž došlo k zadlužení, z něhož jsou úroky placeny, a tyto úroky jdou k tíži takové stálé provozovny, předpokládá se, že tyto úroky mají zdroj v tom státě, ve kterém je stálá provozovna umístěna.

7. Jestliže částka úroků, které se vztahují k pohledávce, z níž jsou placeny, přesahuje, v důsledku zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem nebo mezi oběma z nich a nějakou další osobou, částku, kterou by byl smluvil plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto posledně zmíněnou částku. Částka plateb, která ji přesahuje, bude v tomto případě zdaněna v souladu s právními předpisy každého smluvního státu, s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy.

Článek 12

LICENČNÍ POPLATKY A POPLATKY ZA SLUŽBY

1. Licenční poplatky a poplatky za služby mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Tyto licenční poplatky a poplatky za služby však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků nebo poplatků za služby je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 8 procent hrubé částky licenčních poplatků nebo poplatků za služby.

Příslušné úřady smluvních států upraví vzájemnou dohodou způsob aplikace tohoto omezení.

3. a) Výraz „licenční poplatky“ použitý v tomto článku označuje platby jakéhokoli druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoli autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů, a filmů nebo pásek pro televizní nebo

rozhlasové vysílání, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo postupu nebo za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.

b) Výraz „poplatky za služby“ použitý v tomto článku označuje platby obdržené jako náhrada za poskytnutí technických, poradenských a manažerských služeb, avšak nezahrnuje platby za služby uvedené v článku 5 odstavci 3 písmenu a) a v článku 14.

4. Ustanovení odstavců 1 a 2 se nepoužijí, jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků nebo poplatků za služby, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, ve kterém mají licenční poplatky nebo poplatky za služby zdroj, svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, a jestliže právo, majetek nebo služba, které dávají vznik licenčním poplatkům nebo poplatkům za služby, se skutečně vážou k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.

5. Předpokládá se, že licenční poplatky a poplatky za služby mají zdroj ve smluvním státě, jestliže plátcem je rezident tohoto státu. Jestliže však plátce licenčních poplatků nebo poplatků za služby, ať je nebo není rezidentem některého smluvního státu, má ve smluvním státě stálou provozovnu, ve spojení s níž vznikla povinnost platit licenční poplatky nebo poplatky za služby, a tyto licenční poplatky nebo poplatky za služby jdou k tíži takové stálé provozovny, předpokládá se, že tyto licenční poplatky nebo poplatky za služby mají zdroj v tom státě, ve kterém je stálá provozovna umístěna.

6. Jestliže částka licenčních poplatků nebo poplatků za služby, které se vztahují k užití, právu, informaci nebo službě, za které jsou placeny, přesahuje, v důsledku zvláštních vztahů mezi plátcem a skutečným vlastníkem nebo mezi oběma z nich a nějakou další osobou, částku, kterou by byl smluvil plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto posledně zmíněnou částku. Částka plateb, která ji přesahuje, bude v tomto případě zdaněna v souladu s právními předpisy každého smluvního státu, s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy.

Článek 13

ZISKY ZE ZCIZENÍ MAJETKU

1. Zisky, které pobírá rezident jednoho smluvního státu ze zcizení nemovitého majetku uvedeného v článku 6 a umístěného ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Zisky ze zcizení movitého majetku, který je částí provozního majetku stálé provozovny, jež má podnik jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě,

včetně zisků ze zcizení takové stálé provozovny (samotné nebo spolu s celým podnikem), mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

3. Zisky ze zcizení majetku, který je částí provozního majetku podniku a pozůstávajícího z lodí nebo letadel provozovaných tímto podnikem v mezinárodní dopravě nebo z movitého majetku sloužícího k provozování těchto lodí nebo letadel, podléhají zdanění jen ve smluvním státě, v němž se nachází místo hlavního vedení podniku.

4. Zisky, které pobírá rezident jednoho smluvního státu ze zcizení akcií nebo jiných podílů na společnosti, která je rezidentem druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

5. Zisky ze zcizení jakéhokoli jiného majetku, než který je uveden v odstavcích 1, 2, 3 a 4, podléhají zdanění jen ve smluvním státě, jehož je zcizitel rezidentem.

Článek 14

PŘÍJMY ZE ZAMĚSTNÁNÍ

1. Platy, mzdy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání, podléhají s výhradou ustanovení článků 15, 17 a 18 zdanění jen v tomto státě, pokud zaměstnání není vykonáváno ve druhém smluvním státě. Je-li tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny z něj pobírané zdaněny v tomto druhém státě.

2. Odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání vykonávaného ve druhém smluvním státě, podléhají bez ohledu na ustanovení odstavce 1 zdanění jen v prvně zmíněném státě, jestliže:

a) se příjemce zdržuje ve druhém státě po jedno nebo více období nepřesahující v úhrnu 183 dny v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce, a

b) odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem druhého státu, a

c) odměny nejdou k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel ve druhém státě.

3. Bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku mohou být odměny pobírané z důvodu zaměstnání vykonávaného na palubě lodi nebo letadla provozované nebo provozovaného v mezinárodní dopravě zdaněny ve smluvním státě, v němž se nachází místo hlavního vedení podniku.

Článek 15

TANTIÉMY

Tantiémy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu jako člen správní rady nebo jakéhokoliv jiného obdobného orgánu společnosti, která je rezidentem druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

Článek 16

UMĚLCI A SPORTOVCI

1. Příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu jako na veřejnosti vystupující umělec, jako divadelní, filmový, rozhlasový nebo televizní umělec nebo hudebník nebo jako sportovec z takovýchto osobně vykonávaných činností ve druhém smluvním státě, mohou být bez ohledu na ustanovení článků 7 a 14 zdaněny v tomto druhém státě.

2. Jestliže příjmy z činností osobně vykonávaných umělcem nebo sportovcem neplynou umělci nebo sportovci samému, nýbrž jiné osobě, mohou být tyto příjmy bez ohledu na ustanovení článků 7 a 14 zdaněny ve smluvním státě, ve kterém jsou činnosti umělce nebo sportovce vykonávány.

3. Příjmy pobírané z činností uvedených v odstavci 1, které jsou vykonávány v rámci dohod o kulturní nebo sportovní výměně mezi vládami smluvních států, a to jinak než za účelem dosažení zisku, se bez ohledu na ustanovení odstavců 1 a 2 osvobozují od zdanění ve smluvním státě, ve kterém jsou tyto činnosti vykonávány.

Článek 17

PENZE

Penze a jiné podobné platy vyplácené rezidentu smluvního státu z důvodu dřívějšího zaměstnání podléhají s výhradou ustanovení článku 18 odstavce 2 zdanění jen v tomto státě.

Článek 18

VEŘEJNÉ FUNKCE

1. a) Platy, mzdy a jiné podobné odměny vyplácené jedním smluvním státem nebo nižším správním útvarem nebo místním úřadem tohoto státu fyzické osobě za služby prokazované tomuto státu nebo útvaru nebo úřadu podléhají zdanění jen v tomto státě.

b) Takové platy, mzdy a jiné podobné odměny však podléhají zdanění jen ve druhém smluvním státě, jestliže služby jsou prokazovány v tomto státě a fyzická osoba, která je rezidentem tohoto státu:

(i) je státním příslušníkem tohoto státu; nebo

(ii) se nestala rezidentem tohoto státu jen z důvodu prokazování těchto služeb.

2. a) Penze a jiné podobné platy vyplácené jedním smluvním státem nebo nižším správním útvarem nebo místním úřadem tohoto státu nebo vyplácené z fondů, které zřídily, fyzické osobě za služby prokázané tomuto státu nebo útvaru nebo úřadu, podléhají bez ohledu na ustanovení odstavce 1 zdanění jen v tomto státě.

b) Takové penze a jiné podobné platy však podléhají zdanění jen ve druhém smluvním státě, jestliže fyzická osoba je rezidentem a státním příslušníkem tohoto státu.

3. Ustanovení článků 14, 15, 16 a 17 se použijí na platy, mzdy, penze a jiné podobné odměny a platy za služby prokázané v souvislosti s průmyslovou nebo obchodní činností vykonávanou některým smluvním státem nebo nižším správním útvarem nebo místním úřadem tohoto státu.

Článek 19

STUDENTI

Platby, které dostává za účelem úhrady nákladů své výživy, vzdělávání nebo studia student nebo žák, který je nebo bezprostředně před svým příjezdem do jednoho smluvního státu byl rezidentem druhého smluvního státu a který se zdržuje v prvně zmíněném státě pouze za účelem svého vzdělávání nebo studia, nepodléhají zdanění v tomto státě za předpokladu, že takovéto platby plynou ze zdrojů mimo tento stát.

Článek 20

OSTATNÍ PŘÍJMY

1. Části příjmů rezidenta smluvního státu, ať mají zdroj kdekoliv, o kterých se nepojednává v předchozích článcích této smlouvy, podléhají zdanění jen v tomto státě.

2. Ustanovení odstavce 1 se nepoužijí na příjmy jiné než příjmy z nemovitého majetku, který je definován v článku 6 odstavci 2, jestliže příjemce takových příjmů, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, a jestliže právo nebo majetek, pro které se příjmy platí, se skutečně vážou k této stálé provozovně. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7.

Článek 21 VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

1. S výhradou ustanovení právních předpisů České republiky týkajících se vyloučení dvojího zdanění, bude v případě rezidenta České republiky dvojí zdanění vyloučeno následovně:

Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům zahrnout do daňového základu, ze kterého se takové daně ukládají, části příjmu nebo zisku ze zcizení majetku, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy rovněž zdaněny v Ghaně, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku rovnající se dani zaplacené v Ghaně. Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne tu část české daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjem nebo zisk ze zcizení majetku, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn v Ghaně.

2. V případě Ghany:

a) Daň z příjmů splatná podle právních předpisů České republiky a v souladu s ustanoveními Smlouvy, ať přímo (prostřednictvím osobního výpočtu) nebo srážkou, ze zisků, příjmů nebo zisků ze zcizení majetku ze zdrojů na území České republiky (vyjma, v případě dividend, daně splatné ze zisků, z nichž jsou dividendy vypláceny) se povoluje jako zápočet oproti jakékoliv ghanské dani vypočtené s ohledem na tytéž zisky, příjmy nebo zisky ze zcizení majetku.

b) V případě dividend vyplácených společnostmi, která je rezidentem České republiky společností, která je rezidentem Ghany a která přímo kontroluje alespoň 10 procent kapitálu společnosti vyplácející dividendy, se bude při zápočtu brát v úvahu, kromě jakékoliv daně z příjmů, vůči které může být zápočet povolen podle ustanovení písmene a), daň z příjmů zaplacená společností ze zisků, z nichž jsou tyto dividendy vypláceny.

Podmínkou však je, že jakýkoli zápočet povolený podle písmen a) a b) tohoto odstavce nepřesáhne podíl ghanské daně, který odpovídá podílu těchto zisků, příjmů nebo zisků ze zcizení majetku na celkových ziscích, příjmech nebo ziscích ze zcizení majetku podléhajících ghanské dani.

3. Jestliže je v souladu s jakýmkoliv ustanovením Smlouvy příjem nebo zisk ze zcizení majetku pobíraný rezidentem jednoho smluvního státu osvobozen od zdanění v tomto státě, tento stát může přesto, při výpočtu částky daně ze zbývajících příjmů nebo zisků ze zcizení majetku tohoto rezidenta, vzít v úvahu osvobozený příjem nebo zisk ze zcizení majetku.

Článek 22

ZÁKAZ DISKRIMINACE

1. Státní příslušníci jednoho smluvního státu nebudou podrobeni ve druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo jakýmkoliv povinností s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobeni státní příslušníci tohoto druhého státu, kteří jsou, zejména s ohledem na rezidenci, ve stejné situaci. Toto ustanovení se bez ohledu na ustanovení článku 1 vztahuje rovněž na osoby, které nejsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států.
2. Zdanění stále provozovny, jež má podnik jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě, nebude v tomto druhém státě nepříznivější než zdanění podniků tohoto druhého státu, které vykonávají tytéž činnosti. Toto ustanovení nebude vykládáno jako závazek jednoho smluvního státu, aby přiznal rezidentům druhého smluvního státu jakékoliv osobní úlevy, slevy a snížení daně z důvodu osobního stavu nebo povinností k rodině, které přiznává svým vlastním rezidentům.
3. Pokud se nebudou aplikovat ustanovení článku 9 odstavce 1, článku 11 odstavce 7 nebo článku 12 odstavce 6, budou úroky, licenční poplatky, poplatky za služby a jiné výlohy placené podnikem jednoho smluvního státu rezidentu druhého smluvního státu odčitatelné pro účely stanovení zdanitelných zisků takového podniku za stejných podmínek, jako kdyby byly placeny rezidentu prvně zmíněného státu.
4. Podniky jednoho smluvního státu, jejichž kapitál je zcela nebo zčásti, přímo nebo nepřímo vlastněn nebo kontrolován jedním nebo více rezidenty druhého smluvního státu, nebudou podrobeny v prvně zmíněném státě žádnému zdanění nebo jakýmkoliv povinností s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobeny ostatní podobné podniky prvně zmíněného státu.
5. Ustanovení tohoto článku se bez ohledu na ustanovení článku 2 vztahují na daně všeho druhu a pojmenování.

Článek 23

ŘEŠENÍ PŘÍPADŮ DOHODOU

1. Jestliže se osoba domnívá, že opatření jednoho nebo obou smluvních států vedou nebo povedou u ní ke zdanění, které není v souladu s ustanoveními této smlouvy, může, bez ohledu na opravné prostředky, které poskytují vnitrostátní právní předpisy těchto států, předložit svůj případ příslušnému úřadu smluvního státu, jehož je rezidentem nebo, pokud její případ spadá pod článek 22 odstavec 1, úřadu smluvního státu, jehož je státním příslušníkem. Případ musí být

předložen do tří let od prvního oznámení opatření vedoucího ke zdanění, které není v souladu s ustanoveními Smlouvy.

2. Jestliže bude příslušný úřad považovat námitku za oprávněnou a nebude-li sám schopen najít uspokojivé řešení, bude se snažit případ vyřešit vzájemnou dohodou s příslušným úřadem druhého smluvního státu tak, aby se zamezilo zdanění, které není v souladu se Smlouvou. Jakákoliv dosažená dohoda bude uskutečněna bez ohledu na jakékoliv časové lhůty ve vnitrostátních právních předpisech smluvních států.

3. Příslušné úřady smluvních států se budou snažit vyřešit vzájemnou dohodou jakékoliv obtíže nebo pochybnosti, které mohou vzniknout při výkladu nebo provádění Smlouvy. Mohou rovněž spolu konzultovat za účelem vyloučení dvojího zdanění v případech neupravených ve Smlouvě.

4. Příslušné úřady smluvních států mohou vejít v přímý styk za účelem dosažení dohody ve smyslu předchozích odstavců.

Článek 24

VÝMĚNA INFORMACÍ

1. Příslušné úřady smluvních států si budou vyměňovat takové informace, u nichž lze předpokládat, že jsou relevantní ve vztahu k provádění ustanovení této smlouvy nebo ve vztahu k provádění nebo vymáhání vnitrostátních právních předpisů, které se vztahují na daně všeho druhu a pojmenování ukládané jménem smluvních států nebo jejich nižších správních útvarů nebo místních úřadů, pokud zdanění, které upravují, není v rozporu se Smlouvou. Výměna informací není omezena články 1 a 2.

2. Veškeré informace obdržené smluvním státem podle odstavce 1 budou udržovány v tajnosti stejným způsobem jako informace získané podle vnitrostátních právních předpisů tohoto státu a budou poskytnuty pouze osobám nebo úřadům (včetně soudů a správních úřadů), které se zabývají vyměřováním nebo vybíráním daní, které jsou uvedeny v odstavci 1, vymáháním nebo trestním stíháním ve věci těchto daní, rozhodováním o opravných prostředcích ve vztahu k těmto daním nebo dozorem výše uvedeného. Tyto osoby nebo úřady použijí tyto informace jen k těmto účelům. Mohou sdělit tyto informace při veřejných soudních řízeních nebo v soudních rozhodnutích.

3. Ustanovení odstavců 1 a 2 nebudou v žádném případě vykládána tak, že ukládají smluvnímu státu povinnost:

a) provést správní opatření, která by porušovala právní předpisy a správní praxi tohoto nebo druhého smluvního státu;

b) poskytnout informace, které nemohou být získány na základě právních předpisů nebo v běžném správním řízení tohoto nebo druhého smluvního státu;

c) poskytnout informace, které by odhalily jakékoliv obchodní, hospodářské, průmyslové, komerční nebo profesní tajemství nebo obchodní postup, nebo informace, jejichž sdělení by bylo v rozporu s veřejným pořádkem.

4. Jestliže jsou v souladu s tímto článkem jedním smluvním státem požadovány informace, druhý smluvní stát použije svých opatření zaměřených na získávání informací, aby získal požadované informace, i když tento druhý stát takové informace nepotřebuje pro své vlastní daňové účely. Povinnost obsažená v předchozí větě podléhá omezením odstavce 3, ale v žádném případě nebudou tato omezení vykládána tak, že umožňují smluvnímu státu odmítnout poskytnout informace pouze z toho důvodu, že nemá domácí zájem na takových informacích.

5. Ustanovení odstavce 3 nebudou v žádném případě vykládána tak, že umožňují smluvnímu státu odmítnout poskytnout informace pouze z toho důvodu, že informacemi disponuje banka, jiná finanční instituce, pověřenec nebo osoba, která jedná v zastoupení nebo jako zmocněnec, nebo proto, že se informace vztahují k vlastnickým podílům na osobě.

Článek 25

ČLENOVÉ DIPLOMATICKÝCH MISÍ A KONZULÁRNÍCH ÚŘADŮ

Nic v této smlouvě se nedotýká daňových výsad členů diplomatických misí nebo konzulárních úřadů, které jim přísluší na základě obecných pravidel mezinárodního práva nebo na základě ustanovení zvláštních dohod.

Článek 26

SMÍŠENÁ USTANOVENÍ

1. Jestliže tato smlouva stanovuje (s nebo bez dalších podmínek), že příjem nebo zisk ze zcizení majetku ze zdrojů v jednom smluvním státě je osvobozen v tomto státě od zdanění nebo je tam zdaněn sníženou sazbou a podle platných právních předpisů druhého smluvního státu je uvedený příjem nebo zisk ze zcizení majetku podroben v tomto druhém státě zdanění s poukazem na částku tohoto příjmu nebo zisku, která je tam převedena nebo tam obdržena a ne s poukazem na celou částku tohoto příjmu nebo zisku, potom se osvobození nebo snížení daně, které je povoleno podle této smlouvy v prvně zmíněném státě, použije pouze na tu část příjmu nebo zisku ze zcizení majetku, která je převedena do druhého státu nebo tam obdržena.

2. Příslušný úřad jednoho smluvního státu může po konzultaci s příslušným úřadem druhého smluvního státu odepřít jakékoli osobě, nebo pokud jde o jakoukoli transakci, výhody plynoucí z této smlouvy, jestliže podle jeho názoru by poskytnutí těchto výhod znamenalo zneužití Smlouvy.

3. Ustanovení této smlouvy v žádném případě nezabráňují smluvním státům provádět ustanovení jejich vnitrostátních právních předpisů určená k zabránění daňovým únikům nebo situacím vyhýbaní se daňové povinnosti.

4. Osoby, které mají užitek z osvobození od daně z příjmů nebo z jiného zvláštního daňového režimu, které je poskytováno nebo který je poskytován na základě pobídkového systému ve smluvním státě, včetně těch osob, které vykonávají činnost v rámci volných zón v tomto státě, nejsou považovány za osoby, na které se tato smlouva vztahuje, s výjimkou článku Výměna informací.

Článek 27

VSTUP V PLATNOST

Smluvní státy si vzájemně diplomatickou cestou oznámí splnění postupů požadovaných jejich vnitrostátními právními předpisy pro vstup této smlouvy v platnost. Tato smlouva vstoupí v platnost dnem pozdějšího z těchto oznámení a její ustanovení se budou provádět:

a) pokud jde o daně vybírané srážkou u zdroje, na příjmy vyplácené nebo připisované k 1. lednu v kalendářním roce následujícím po roce, v němž Smlouva vstoupí v platnost, nebo později;

b) pokud jde o ostatní daně z příjmů a daně ze zisků ze zcizení majetku, na příjmy nebo zisky ze zcizení majetku za každý daňový rok začínající 1. ledna v kalendářním roce následujícím po roce, v němž Smlouva vstoupí v platnost, nebo později.

Článek 28

UKONČENÍ PLATNOSTI

Tato smlouva zůstane v platnosti dokud nebude vypovězena některým smluvním státem. Každý smluvní stát může diplomatickou cestou podáním výpovědi ukončit platnost Smlouvy, a to nejméně šest měsíců před koncem každého kalendářního roku následujícího po období pěti let ode dne vstupu Smlouvy v platnost. V takovém případě se Smlouva přestane provádět:

a) pokud jde o daně vybírané srážkou u zdroje, na příjmy vyplácené nebo připisované k 1. lednu v kalendářním roce následujícím po roce, v němž byla dána výpověď, nebo později;

b) pokud jde o ostatní daně z příjmů a daně ze zisků ze zcizení majetku, na příjmy nebo zisky ze zcizení majetku za každý daňový rok začínající 1. ledna v kalendářním roce následujícím po roce, v němž byla dána výpověď, nebo později.

Dáno v Akkře dne 11. dubna 2017 ve dvou původních vyhotoveních, v českém a anglickém jazyce, přičemž oba texty jsou autentické.

Za Českou republiku

Margita Fuchsová

Za Ghanskou republiku

Ken Ofori-Atta

PROTOKOL

Při podpisu Smlouvy mezi Českou republikou a Ghanskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a ze zisků ze zcizení majetku se obě strany dohodly, že následující ustanovení bude nedílnou součástí Smlouvy:

Jestliže, po podpisu této smlouvy, podepíše Ghana s nějakým třetím státem smlouvu, dohodu nebo protokol k ní, která nebo který bude obsahovat ustanovení pojednávající o zdaňování příjmů z poskytnutí technických, poradenských a manažerských služeb, vyjma služeb uvedených v článku 5 odstavci 3 písmenu a) a v článku 14, která jsou příznivější než ta obsažená v této smlouvě, tento daňový režim se bude automaticky používat pro účely této smlouvy, a to ode dne, kterým se začne provádět smlouva, dohoda nebo protokol k ní mezi Ghanou a tímto třetím státem. Příslušný úřad Ghany bude bez prodlevy informovat příslušný úřad České republiky, že podmínky provádění této smlouvy se mění.

Dáno v Akkře dne 11. dubna 2017 ve dvou původních vyhotoveních, v českém a anglickém jazyce, přičemž oba texty jsou autentické.

Za Českou republiku

Margita Fuchsová

Za Ghanskou republiku

Ken Ofori-Atta